

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CLEIDE TEREZINHA FEYH

**CUSTOS DOS ATENDIMENTOS NUMA ASSOCIAÇÃO DE SÃO
GABRIEL DO OESTE-MATO GROSSO DO SUL**

**FLORIANÓPOLIS
2012**

CLEIDE TEREZINHA FEYH

**CUSTOS DOS ATENDIMENTOS NUMA ASSOCIAÇÃO DE SÃO
GABRIEL DO OESTE-MATO GROSSO DO SUL**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Irineu Afonso Frey
Co-Orientador: Professor Sergio Marian

**FLORIANÓPOLIS
2012**

CLEIDE TEREZINHA FEYH

CUSTOS DOS ATENDIMENTOS NUMA ASSOCIAÇÃO DE SÃO GABRIEL DO OESTE-MATO GROSSO DO SUL

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final_____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, junho de 2012

Professor Irineu Afonso Frey, Dr.

Coordenador de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor : Irineu Afonso Frey
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Professor : Sergio Marian
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Professora : Letícia Meurer Krüger, mestranda
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao professor orientador Irineu Afonso Frey e ao co-orientador professor Sergio Marian pelo apoio e encorajamento contínuos na pesquisa, aos demais mestres da casa, pelos conhecimentos transmitidos, pelo apoio incondicional e pelas facilidades oferecidas.

“Não há nada mais difícil de manejar, mais perigoso de conduzir ou mais incerto de suceder do que levar adiante a introdução de uma ordem de coisas, pois a inovação tem por inimigos todos os que se deram bem nas condições antigas, e por defensores frágeis todos aqueles que talvez possam se dar bem nas novas.”
(Maquiavel, O Príncipe, 1532)

RESUMO

FEYH, Cleide Terezinha. Custos dos atendimentos numa Associação de São Gabriel do Oeste-Mato Grosso do Sul. 2012. Monografia. (Graduação em Bacharelado em Ciências Contábeis) Universidade do Estado de Santa Catarina. Bacharelado em Ciências Contábeis, Florianópolis, 2012.

O presente estudo tem por finalidade discorrer sobre a gestão de custos nas entidades sem fins lucrativos. Observa-se que o agravamento das condições sociais no país, em consonância com a ausência de capacidade do Estado em atender às necessidades da sociedade por educação, saúde, justiça, meio ambiente, defesa dos direitos humanos e outros fazem das instituições que compõem o terceiro setor um patrimônio do país que deve não só ser preservado, bem como fundamentado no sentido de obter as condições necessárias para ampliação. A pesquisa teve como objetivo o levantamento dos custos, para o auxílio à tomada de decisões gerenciais na APAE de São Gabriel do Oeste/MS que presta serviços na área educacional. Trata-se de um estudo de caso, com objetivos exploratórios caracterizando-se quanto ao problema como uma pesquisa qualitativa com aspectos quantitativos. A análise e interpretação dos dados ocorreram de forma sistemática. Deste modo, esta pesquisa se propõe a identificar os custos para cada pessoa atendida nos programas oferecidos na prestação de serviços, tendo em vista que a mesma, não possui sistema de custeio. Assim, o resultado da pesquisa auxilia a instituição na tomada de decisões, por gerar informações e visualização dos gastos por aluno e turmas sobre as atividades realizadas para a prestação dos serviços educacionais. Através da coleta dos dados, realizadas através do balancete financeiro de 2011, documentos, livros fiscais e planilhas com os gastos realizados em 2011. Com a análise dos resultados pode-se evidenciar o valor de R\$ 154,35 por mês, ou seja, para cada aluno que frequenta a turma do Infantil I, R\$ 282,73 por mês, para cada aluno que frequenta a turma do Ens. Fundamental I e R\$ 198,44 por mês para cada aluno que frequenta a turma do Programa A.

Palavras-Chave: Custos; Empresas sem fins lucrativos; gestão de custos.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Quantidade de habitantes por entidade filantrópica.

Tabela 2: Quantidade alunos nas turmas na instituição pesquisada em 2011.

Tabela 3: Distribuição dos gastos gerais cozinha.

Tabela 4: Rastreamento das despesas com alimentação.

Tabela 5: Distribuição dos gastos gerais lavanderia e limpeza.

Tabela 6: Distribuição dos gastos gerais administração geral.

Tabela 7: Distribuição dos gastos na área da saúde.

Tabela 8: Distribuição dos gastos da área pedagógica e educação.

Tabela 9: Distribuição dos gastos manutenção geral.

Tabela 10: Custo geral por aluno em 2011

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
1.1 Tema e problema	7
1.2 Objetivos	7
1.2.1 Objetivos gerais	7
1.2.2 Objetivos específicos	7
1.3 Justificativa	7
1.4 Metodologia da pesquisa	8
1.5 Limitação da Pesquisa	11
1.6 Organização do trabalho	12
2 REFERENCIAL TEORICO	13
2.1 O terceiro setor no Brasil	19
2.1.1 Definindo os setores	20
2.1.2 O terceiro setor e o social	22
2.2 ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR	24
2.2.1 Características históricas	24
2.2.2 Associação	26
2.2.3 Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)	27
2.2.4 Do compromisso social	28
2.2.5 Das entidades filantrópicas	30
2.2.6 Do Voluntariado	31
2.3 CARACTERÍSTICAS CONTÁBEIS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS	33
2.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS	35
2.5 CONCEITO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS	36
2.6 GESTÃO DE CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR	36

3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	38
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA ASSOCIAÇÃO	38
3.2 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS DA ASSOCIAÇÃO.....	39
3.2.1 Cozinha	41
3.2.2 Alimentação	42
3.2.3 Lavanderia/Limpeza	43
3.2.4 Administração Geral.....	44
3.2.5 Área da Saúde.....	45
3.2.6 Área pedagógica e educação.....	46
3.2.7 Manutenção	47
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

Observa-se que atualmente as entidades sem fins lucrativos vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes para a sociedade. Nesse sentido verifica-se que as organizações do terceiro setor são diversas e estão inseridas nos mais diferentes contextos, atuando em inúmeras e diversificadas áreas como arte e cultura, educação, recreação, saúde, assistência social, defesa dos direitos humanos e das classes menos favorecidas, aliadas as áreas ambientais, de desenvolvimento social e da comunidade em si e todas objetivando questões e ações de magnitude social.

Verifica-se que a maior preocupação em relação à gestão das organizações do terceiro setor vem aumentando e demonstra-se como sendo de um amplo desafio para seus administradores. Fazendo com que as organizações busquem apoio na gestão voltada aos resultados, pois com a redução e escasseamento de fontes financiadoras, e uma sociedade em processo de conscientização, que exige mais clareza quanto ao uso dos recursos captados e resultados alcançados. Ressalta-se que essas variáveis têm demandado das organizações do terceiro setor a plena capacidade para formular e programar estratégias que possibilitem superar os crescentes desafios e, desta forma, atingir os seus objetivos, tanto de curto, como de médio e longo prazos.

Nesse aspecto, Falconer (1999), demonstra que um dos maiores desafios para as organizações sem fins lucrativos se referem especificamente ao desenvolvimento de uma estrutura de gestão adequada às suas necessidades. Deste modo, por vezes, se faz necessário que os gestores tenham a sua disposição informações de grande relevância e especificamente nos controles internos relacionados à gestão de custos, de forma que essas possam contribuir para aprimorar o desempenho da organização.

O presente estudo procura através do levantamento dos gastos e despesas nos atendimentos realizados, identificar qual o custo que a APAE de São Gabriel do Oeste/MS tem para atender cada uma das pessoas atendidas e como esta informação pode auxiliar na gestão da entidade?

Nesse contexto, verifica-se que a contabilidade de custos apresenta-se como uma ferramenta de grande relevância na medida em que propicia que as

informações sobre custos, preços e valor dos serviços prestados são informações essenciais, mediante a elaboração de relatórios, auxiliam na gestão de custos e no processo de tomada de decisões.

Ressalta-se que as atribuições do Estado consistem basicamente em promover o bem estar comum e qualidade de vida para população fornecendo habitação, emprego, saúde, justiça e segurança pública. No entanto, ao longo dos anos, o Estado foi exercendo outras funções além daquelas que lhe são de caráter exclusivas, fazendo com que sua estrutura ampliasse, contribuindo para um enfraquecimento da democracia.

Em função desses fatos, surgem às instituições do terceiro setor, com a finalidade de suprir a deficiência na execução das ações estatais, que vão sendo gradativamente deixadas de lado ou realizadas de forma negligente. Assim, é importante ressaltar que essas entidades atuam, muitas vezes de forma voluntária junto à sociedade civil, objetivando obter o seu aprimoramento; ainda, visam o desenvolvimento humano e maior equilíbrio social, sendo suas ações norteadas pelos laços de solidariedade entre os indivíduos, espírito voluntariado, consenso e aspiração do bem comum.

A característica que define entidades sem fins lucrativos é a restrição em relação à distribuição de lucros. Isto significa dizer que ninguém tem direitos legais sobre o saldo financeiro positivo de uma entidade sem fins lucrativos, ou seja, é a diferença entre suas receitas e despesas, ou o que uma empresa denominaria de lucros.

Como não há a distribuição dos lucros nas entidades denominadas sem fins lucrativos, são possíveis que os objetivos das entidades sejam outros que não somente a obtenção de lucros. O que se verifica atualmente, é que estas entidades são isentas de impostos, e as doações às entidades sem fins lucrativos recebem tratamento tributários diferenciados.

Entretanto, é necessário destacar a existência de certa divergência sobre a questão, ou seja, independentemente do termo que as entidades empreguem, tais como: Pastorais, APAEs, fundações, institutos, creches, asilos, orfanatos, centros de apoio, dentre outros, em relação ao artigo 44 do Código Civil, as associações e as fundações são pessoas jurídicas de direito privado. Entre as personalidades

jurídicas existentes, há associações, sociedades, fundações, organizações religiosas e partidos políticos. Dessas, duas são próprias do Terceiro Setor: associação e fundação. Vale lembrar que as sociedades caracterizam-se pelo exercício de atividade comercial ou empresarial com finalidade econômica ou lucrativa. As organizações religiosas e os partidos políticos não se enquadram como instituições pertencentes ao Terceiro Setor porque são regidas por legislação específica. Em comparação com as associações, as fundações obedecem a critérios mais rigorosos para sua constituição, funcionamento e extinção.

Nesse contexto cita-se como exemplo o caso do Instituto Ayrton Senna que é uma Fundação e a Pastoral da Criança que passa a ser definida como sendo uma Associação, entretanto observa-se que nenhuma das duas emprega o termo Fundação ou Associação no “nome”.

Em relação às Associações se faz necessário ressaltar que as mesmas são compostas por meio de um grupo de pessoas, mesmo que não exista patrimônio. Pela análise do artigo 53 do Código Civil vigente, as mesmas se destacam de forma expressa, da seguinte forma: (...) “Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.” Por conseguinte, as denominadas fundações dependem de um patrimônio para serem formadas, mesmo que não exista um grupo de pessoas.

Ainda, segundo destaca o Código Civil, pode-se considerar a existência das denominadas entidades religiosas. Assim, é necessário que as entidades que objetivam ser denominadas de entidades sem fins lucrativos, se inserem no contexto de Associação, Fundação ou Entidade Religiosa, para depois observarem em quais as adequações que deverão ser realizadas no referido Estatuto.

Assim, as associações sem fins lucrativos (ou econômicos) podem resultar de qualquer iniciativa formal ou não que agrupe pessoas físicas e jurídicas ou sociedades jurídicas com finalidades e objetivos comuns, buscando necessariamente superar dificuldades e produzir benefícios para os seus respectivos associados. Formalmente, destaca-se que a associação, qualquer que seja seu tipo ou finalidade, é uma forma jurídica de legalizar a união de pessoas em prol de seus interesses e que sua constituição possibilite a edificação de condições maiores e melhores do que as que os indivíduos teriam obtidos de forma isolada para a realização dos seus objetivos primordiais.

Dessa forma, pode-se considerar a associação, como sendo a forma mais rudimentar de se organizar juridicamente um grupo de pessoas para a realização de objetivos comuns.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A presente pesquisa auxiliou a Associação, através do levantamento das informações dos custos de seus serviços, identificar os custos por aluno atendido.

Em função disso tornou-se importante o conhecimento dos custos dos serviços. Contudo, nessa pesquisa o problema apontou o levantamento dos gastos e despesas nos atendimentos realizados e identificar qual o custo que a APAE de São Gabriel do Oeste/MS tem para atender cada uma das pessoas atendidas e como esta informação pode auxiliar na gestão da entidade. Sendo assim, o problema central dessa pesquisa apresenta resposta à seguinte questão:

Qual o custo que a APAE de São Gabriel do Oeste/MS tem para atender cada uma das pessoas atendidas e como esta informação pode auxiliar na gestão da entidade?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Geral

Qual o custo que a APAE de São Gabriel do Oeste/MS tem para atender cada uma das pessoas atendidas e como esta informação pode auxiliar na gestão da entidade.

1.2.2 Específicos

- Definir organizações sem fins lucrativos em função do Código Civil vigente;
- Analisar a Gestão de custos na Associação sem fins lucrativos;
- Analisar o Processo Decisório da Associação em estudo.

1.3 JUSTIFICATIVA

Observa-se que atualmente vem ocorrendo um processo de agravamento das condições sociais no país, principalmente em função da dificuldade em relação

a demanda do Estado em atender às necessidades da sociedade por serviços de educação, saúde, justiça, educação, meio ambiente, defesa dos direitos humanos e outros mais que fazem das instituições que compõem o terceiro setor ou empresas sem fins lucrativos (ESFL) um importante aliado que deve não só ser preservado, mas, acima de tudo, deve receber incentivo e apoio no sentido de obter as condições necessárias para sua ampliação.

Nesse sentido Falconer (1999,) destaca que o estudo do terceiro setor é uma área do conhecimento ainda pouco desenvolvida em nível global. Assim, nos Estados Unidos, país de elevada e acentuada tradição de atuação das instituições sem fins lucrativos, os primeiros estudos ocorreram somente na década de 60 e pouco foi escrito sobre o tema antes da década de 80, sendo que a maior parte da dos estudos foram publicados a partir da década de 90.

Em relação ao Brasil, o tema ainda desperta o interesse reduzido de pesquisadores, existindo poucos trabalhos de campo minucioso e um número ainda menor de pesquisas desenvolvidas no âmbito do estudo da Contabilidade (BETTIOL JÚNIOR, 2005).

Atualmente verifica-se um processo evolutivo, principalmente nas escolas de administração na tentativa de alterar essa realidade, conforme se verifica pela formação de inúmeros núcleos e centros acadêmicos dedicados ao tema do terceiro setor em escolas de gestão. Além disso, pode verificar um significativo crescimento de programas de capacitação promovidos por universidades e entidades independentes.

Assim, “a relevância do terceiro setor e, por conseguinte, das instituições que o formam, pode constatada por meio de alguns números relacionados às atividades filantrópicas brasileiras” (TACHIZAWA, 2002, p. 21), ou seja:

- a) Movimentações Financeiras – US\$ 10 bilhões, equivalentes a 1,5% do PIB (Produto Interno Bruto) no ano de 2009;
- b) Crescimento do contingente de voluntários: atualmente, aproximadamente 25% dos brasileiros ou 42 milhões de pessoas praticam de trabalho voluntário ou ações solidárias;
- c) Geração de postos de trabalho no país.

Assim, torna-se importante o desenvolvimento de novas e atuais pesquisas em todas as áreas que possam colaborar amplamente para o desenvolvimento das entidades sem fins lucrativos. Nesse contexto, a contabilidade pode vir a ser caracterizada como uma dessas formas de estudo, não só pelo fato de constituir-se em uma ferramenta de grande valia no setor de gestão, mas também pela possibilidade de gerar a devida transparência e *accountability*.

Nesse sentido Ludícibus (2010, p.19) ressalta que o objetivo primordial da contabilidade é a seguinte:

(...) construção de um arquivo básico de informação contábil, que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, neste ou naquele princípio de validação, porém extraídos todos os informes do arquivo básico ou “data-base” estabelecido pela Contabilidade.

Todo administrador necessita de dados e informações sobre as atividades realizadas pela entidade. Nas entidades sem fins lucrativos a importância dos dados e informações em relação aos custos indiretos e diretos é ainda maior devido os escassos recursos e a dependência de ajuda seja ela por meio de doações ou convênios públicos. O gestor precisa identificar os gastos e custos relevantes nos serviços prestados, conhecer quais os setores com maior custo na realização das atividades fins para isso foi proposto para a Associação em questão à implantação de um sistema de custeio para auxiliar na tomada de decisões.

Assim, pelo exposto, a justificativa para a realização do presente estudo é enfocar uma das principais questões relacionadas ao terceiro setor e à contabilidade, ou seja, os Custos, analisando o resultado das instituições que empregam receitas próprias decorrentes de atividades comerciais e de prestação de serviços como fonte de financiamento para atividades de cunho social.

1.4 METODOLOGIA

Destaca-se que a pesquisa é qualitativa com aspectos quantitativos e a metodologia aplicada configura-se em uma pesquisa exploratória que “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema” (GIL, 2002. p 41). Para obtenção dos dados, solicitei oralmente para a responsável pela Associação, a possibilidade de fornecimentos dos documentos para a realização do estudo.

A entrevista não estruturada teve a participação da coordenadora geral da associação, um dos professores, e também a secretária, que teve como objetivo inquirir sobre os critérios utilizados para a gestão dos custos e, relacionados aos controles dos custos diretos e indiretos, a mensuração da mão-de-obra direta para cada atividade desenvolvida, e como são desenvolvidas as atividades pela entidade. Além disso, verificar a utilização destas informações no processo decisório da organização em estudo.

Além das entrevistas, coletou-se material em documentos disponibilizados pela associação, como: o estatuto, notas fiscais de compras dos materiais, e algumas planilhas, com as anotações dos gastos dos insumos e mão-de-obra, utilizadas nas atividades desenvolvidas, livros contábeis e o Balancete 2011. Após o levantamento bibliográfico, foram realizadas anotações das informações mais relevantes sobre o assunto retirado desta bibliografia, com a finalidade da otimização da pesquisa a ser realizado. Assim, através dos registros de dados documentais necessários ao desenvolvimento e fundamentação teórica do estudo, tem-se uma visão mais dinâmica do tema proposto de acordo com a óptica de diversos pesquisadores.

Como método utiliza-se o estudo de caso em uma organização do terceiro setor a Associação localizada no município de São Gabriel do Oeste - MS.

A obtenção dos dados para o estudo de caso foi realizado por meio de uma pesquisa de campo que “é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações ou conhecimentos do problema, para o qual se procura uma resposta ou hipótese” (LAKATOS e MARCONI, 1991 p. 186) que foi realizada nos meses de março e abril de 2012.

A contabilidade por atividades constitui-se em uma ferramenta que permite a contabilidade oferecer informações que transcendem os limites departamentais ou de centros de custos. Esta identifica os custos e as despesas por atividade e, depois, aloca as atividades aos produtos que são seus portadores finais. Na prática considera-se como atividade, as demandas de trabalho que consomem recursos, mesmo que em determinados momentos não haja demanda de trabalho, mas como recursos consumidos, há salários, espaços, suprimentos enfim todos os insumos econômicos aplicados ou utilizados no desempenho das atividades.

A utilização do custeio baseado em atividades permite identificar os processos existentes em todos os setores da empresa, produtivos, auxiliares e administrativos, seja qual for a finalidade da organização, e identifica, analisa e controla os custos envolvidos nesses processos e atividades (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2010).

Será também utilizado neste trabalho a pesquisa bibliográfica, constituída principalmente de artigos científicos e livros, visto que permite a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla; e a pesquisa documental, que possibilita que se tenha acesso a documentos tipo: reportagens de jornal, relatórios de pesquisa, documentos oficiais, entre outros. Serão utilizadas informações de artigos publicados em revistas, livros especializados e tudo que possa ser útil no desenvolvimento deste trabalho.

1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa está delimitada à investigação, levantamento e conhecimento da estrutura de custos, não opinando a respeito de mudanças na estrutura da Associação. O período tomado como base para o estudo foi o exercício de 2011.

Para a pesquisa em questão foi utilizada um estudo do tipo exploratório. A análise da pesquisa foi feita de maneira qualitativa, visto a necessidade de uma abordagem mais profunda sobre o assunto.

Contudo, este estudo tem como objetivo o alinhamento entre o conhecimento bibliográfico revisado e o levantamento das despesas e gastos nos serviços prestados pela Associação. Para tanto este estudo foi feito através de um estudo de caso de caráter exploratório com uma abordagem qualitativa

A aplicação deste estudo limitou-se em abranger a análise de uma única empresa, no caso, a APAE de São Gabriel do Oeste/MS que no momento da pesquisa dispôs-se a fornecer as informações e dados necessários para que o trabalho se concluísse satisfatoriamente. A pesquisa limita-se a análise das principais atividades exercidas pela Associação, como é o caso da empresa do estudo, sendo que seu escopo está baseado apenas na prestação de serviços para pessoas com necessidades educativas especiais, área de atuação da entidade em questão.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Esse trabalho está dividido em quatro capítulos. **CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO:** está subdividido em especificação do problema, os objetivos gerais e específicos, a justificativa, a metodologia e limitações. **CAPÍTULO 2 – REFERÊNCIAL TEÓRICO:** está subdividida em o terceiro setor no Brasil, e este subdividido em definindo os setores e o terceiro setor e o social; organização do terceiro setor que esta subdividida em características históricas, associação, certificado de entidade beneficente de assistência social, do compromisso social, das entidades filantrópicas e do voluntariado; características contábeis das entidades sem fins lucrativos; contabilidade de custos; conceito de contabilidade de custos; gestão de custos nas organizações do terceiro setor. **CAPÍTULO 3 – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS:** está dividido em caracterização da associação, identificação dos custos da associação que subdivide-se cozinha, alimentação, lavanderia/ limpeza, administração geral, área da saúde, área pedagógica e educação, manutenção. **CAPÍTULO 4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS:** conclusões.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Com o surgimento de organizações na sociedade civil, caracterizadas pela ação de natureza privada com fins públicos, passaram a ter diferentes denominações como organizações sem fins lucrativos, organizações voluntárias, terceiro setor ou ONGs.

“Essa multiplicidade de denominações como organizações sem fins lucrativos, organizações voluntárias, terceiro setor ou ONGs apenas demonstra a falta de precisão conceitual, o que, por sua vez, revela a dificuldade de enquadrar toda a diversidade de organizações em parâmetros comuns” (COELHO, 2002. P. 45). Pode ser agrupada nessas denominações todas as organizações privadas, sem fins lucrativos, e que visam a produção de um bem coletivo.

A própria idéia de um terceiro setor está longe de ser clara na maioria dos contextos. Torná-la clara é tanto uma tarefa intelectual quanto prática, já que não fará sentido a menos que um número expressivo daqueles envolvidos venha a considerá-la uma idéia significativa (FERNANDES, 1994. P. 121).

Essa dúvida em conceituar o setor não é razão para desprezarmos sua importância e atuação na sociedade civil e nas economias globais. Entretanto, para Cardoso (1997), hoje estamos ainda na etapa de afirmação de uma novidade, o que implica enfatizar sua autonomia e relevância.

A contradição diante da conceituação do Terceiro Setor também diz respeito ao que se refere ao seu funcionamento. Mas, essa indefinição não impediu o aumento das organizações do Terceiro Setor no Brasil.

Segundo Falconer (1999), houve um aumento nos últimos 15 anos dessas organizações. Com este aumento à tarefa de definição do setor tornou-se ainda mais complexa, em virtude da diversificação. O Terceiro Setor foi se ampliando sem que este termo, fosse suficientemente definido perante os diversos fins que compõe o terceiro setor.

Embora sua natureza e organização seja produto de uma vasta variedade de opiniões originárias de modelos administrativos dos outros setores, as Instituições do terceiro setor demonstram traços exclusivos que a diferenciam das organizações privadas ou públicas. Elas fazem confronto às atuações do governo e ao mercado,

pois integram a sociedade de forma geral sem distinções de níveis sociais, promove o voluntariado, insere uma integração da vida pública, emprega maior sentido aos seus elementos de composição, se apresenta como um modelo novo de gestão com bases no exercício da cidadania, na transparência no caráter público de seus trabalhos de forma específica.

Assim, verifica-se que no Brasil, como nos demais países, pode se verificar um elevado número de organizações que compõem o conglomerado das instituições sem fins lucrativos estando, portanto, inseridas no referido terceiro setor.

Segundo a literatura, verifica-se a presença de diversas correntes doutrinárias que buscam caracterizar as organizações sem fins lucrativos, ao invés da simples negação de suas finalidades não lucrativas e da natureza não governamental como parâmetro, dessa forma, Herzlinger e Nitterhouse (1994, p. 2) em suas análises ressaltam que a “contribuição prestada à sociedade por estas entidades para a promoção do bem comum”, em decorrência de que preferem uma posição mais afirmativa à mera ausência da motivação pelo lucro.

Ao considerar que as organizações sem fins lucrativos são agentes de mudanças humanas, onde “(...) o seu produto é um paciente curado, uma criança que aprende um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada.” (DRUCKER, 1994. p. 15).

Observa-se que essas organizações apresentam como uma das características mais relevantes a heterogeneidade. Dessa forma, se faz possível, ressaltar, a título de exemplo, essas referidas entidades, quais sejam: os clubes de futebol, hospitais e universidades privadas, associações essas de interesse mútuo, centros comunitários, associações de bairro, centros de juventude, associações de produtores rurais, organizações de defesa de direitos, fundações e institutos empresariais, clubes recreativos e esportivos, organizações não-governamentais, creches, asilos, abrigos, organizações religiosas, cartórios, serviços sociais autônomos, condomínios em edifícios, partidos políticos e sindicatos (BETTIOL JÚNIOR, 2005).

Nesse sentido, verifica-se que a diversidade e multiplicidade de organizações que formam o terceiro setor faz com que exista uma complexidade na geração de uma definição precisa e amplamente aceita para esse segmento da sociedade,

sendo que esse problema pode ser bem definido pelas análises de Fischer e Falconer (1998, p.12), quando dizem que “O Terceiro Setor foi se ampliando sem que esse termo, usado para designá-lo, seja suficientemente explicativo da diversidade de elementos componentes do universo que abrange.”

A princípio verifica-se que a primeira etapa para melhor entender o que é terceiro setor é analisar as suas diferenças, que existem entre os três setores que compõem a sociedade.

Nesse sentido, Coelho (2002, p. 39), leciona que as características de cada um dos setores, podem ser definidas da seguinte forma:

a) **Governo ou primeiro setor:** diferencia-se especialmente pelo fato de legitimar e organizar suas ações por meio de poderes coercitivos. Dessa forma, apresenta-se uma determinada atuação limitada e regulada por um arcabouço legal, fato esse que torna sua atuação previsível a todos os atores da sociedade. b) **Mercado ou segundo setor:** observa-se que a demanda e os mecanismos de preços fundam-se na atividade de troca de bens e serviços, cujo objetivo principal é a obtenção de lucro. Comparativamente ao Governo, o mercado atua sob o princípio da não coerção legal, ou seja, os clientes têm liberdade para escolher o que e onde comprar; c) **Terceiro setor:** Esse segmento da sociedade corresponde às atividades que não têm característica coercitiva ou lucrativa, objetivando o atendimento de necessidades coletivas ou públicas (COELHO, 2002. P. 39).

Portanto o Terceiro Setor é assim classificado por incorporar as características de uma conjugação entre as finalidades e metodologia do primeiro setor e segundo setor, ou seja, composto por Instituições que visam benefícios grupais (embora não sejam complementares do governo) e de natureza não pública (embora sem fins lucrativos).

Quanto aos benefícios coletivos que formam o setor, é importante explicar que não correspondem a benefícios públicos, pois podem visar ajuda mútua e, defender interesses de um grupo restrito de pessoas sem grande alcance social. Já os benefícios coletivos correspondem a Instituições que buscam ajuda defendendo interesses de um grupo restrito de pessoas, com grande abrangência social, trazendo benefícios bens ou serviços para a sociedade como um todo.

Assim sendo, o terceiro setor quando considerado por Fernandes (1997), como “aquilo não sendo público nem privado, não governamental e sem fins lucrativos”, que atuam em ações sociais, na busca de benefícios públicos, podendo ser consideradas como de utilidade pública, capaz de auxiliar o Estado a cumprir os seus deveres, atentando para as desigualdades no país e a falta de capacidade do Estado de desempenhar eficientemente as atividades a ele atribuídas, desempenhando uma ação necessária a sociedade.

Observa-se que as abordagens mais específicas contribuem amplamente para a caracterização objetiva das organizações sem fins lucrativos (WOLF, 1999), onde se pode constatar que uma das diferenças essencial entre as organizações sem fins lucrativos e as demais entidades situa-se na concepção de propriedade. Não existem donos, proprietários em relação às organizações sem fins lucrativos, visto que essas têm caráter público e sem fins lucrativos.

Na definição do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mediante a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC-T) nº. 10.19.1.3 (CFC, 2011), determina que as entidades sem finalidade de lucro são:

10.19.1.3 - As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit.

Por conseguinte, a definição do Conselho Federal de Contabilidade deveria ser revista, visto que a mesma ressalta a simples existência de detentores do patrimônio líquido, mas não caracteriza a figura do proprietário ou acionista em organizações sem fins lucrativos.

Uma tentativa de definição para do Terceiro Setor é oferecida por Salamon & Anheier (1997). De acordo com essa significação, as Instituições que fazem parte deste setor apresentam as seguintes características:

a) Estruturadas: possuem ótimo nível de formalização de regras e metodologia, ou determinado grau de organização imutável. São excluído as Instituições sociais que não proporcionem uma estrutura interna protocolar.

b) Privadas: estas Instituições não têm nenhum vínculo institucional com governos, embora recebam recursos provenientes dele.

c) Não distribuidoras de lucros: o lucro gerado não pode ser distribuído entre seus dirigentes. Assim sendo, o que as distingue não é o fato de serem sem fins lucrativos, mas, ao que seja destinado o lucro quando este existir.

d) Autônomas: são independentes e possuem meios para comandar sua própria gestão e não são controladas por outras entidades.

e) Voluntárias: São concebidas a partir de um grau significativo de participação voluntária (trabalho não-remunerado). Essa participação varia de acordo com as Instituições e de acordo com a natureza de suas atividades.

As entidades que compõem o terceiro setor podem ser entendidas como:

(...) (a) organizações que (b) são sem fins lucrativos e que, por lei ou costume, não distribuem qualquer excedente, que possa ser gerado, para seus donos ou controladores; (c) são institucionalmente separadas do governo, (d) são auto-geridas; e (e) não compulsória (ONU 2003. P. 26).

Dessa forma, verifica-se que as entidades que compõem o terceiro setor podem vir a apresentar uma diversidade de formas legais ou organizacionais, tais como, associações e fundações, sendo instituídas para atender uma variedade de finalidades:

Elas podem ser criadas para fornecer serviços que beneficiem pessoas ou empresas que as controlam ou financiam; ou podem ser criadas por razões filantrópicas ou de assistência social, para fornecer bens e serviços para outras pessoas necessitadas; ou elas podem ser criadas para oferecer serviços de saúde e educação em troca de um valor que não vise lucro; ou podem promover os interesses de grupos de pressão em negócios ou política, etc. (ONU, 2003, p. 21).

Dessa forma, cita-se como exemplos de tipos de organizações que compõem o terceiro setor:

a) Hospitais, instituições de educação de nível superior, creches, escolas, serviços sociais, grupos ambientais etc. – provedores de serviços que podem receber pelos serviços prestados, mas não apresentam como finalidade produzir lucro; b) Organizações não governamentais que atuam na promoção do desenvolvimento

econômico e/ou redução da pobreza em áreas menos desenvolvidas; c) Organizações de arte e cultura, incluindo museus, centros de artes dramáticas, orquestras, corpo de baile e ópera, sociedades históricas e literárias; d) Clubes esportivos envolvidos em esporte amador, treinamento, condicionamento físico e competições; e) Grupos de defesa que trabalham na promoção de direitos civis e outros direitos, ou na defesa de interesses sociais e políticos gerais ou de grupos específicos de cidadãos; f) Entidades que possuem à sua disposição propriedades ou fundos e usam a renda gerada por esse patrimônio quer para fazer doações para outras organizações, quer para financiar seus próprios projetos e programas; g) Associações comunitárias ou étnico-culturais, associações baseadas em filiação e que oferecem serviços ou defendem os interesses dos membros de uma vizinhança em particular, comunidade etc. h) Partidos políticos; i) Clubes Sociais, incluindo clubes automotivos e clube de campo e que oferecem serviços e oportunidades de recreação para seus filiados e para a comunidade; j) Sindicatos, associações de profissionais e de classe que promovem e protegem o trabalho, os negócios ou interesses profissionais; k) Congregações religiosas, como paróquias, sinagogas, mosteiros, templos e santuários que promovem crenças religiosas e administram serviços e rituais religiosos (ONU, 2003, p. 26).

Da mesma forma, apesar da grande diversidade e diferenças de porte, objetivos específicos, recursos econômicos etc., as seguintes características são comuns nessas organizações, conforme descreve Milani Filho (2004):

- A) Não existem proprietários formais;
- b) As mesmas são definidas como sendo organizações não governamentais detentora de autonomia diretiva;
- c) Suprem de forma parcial o papel do Estado no atendimento a determinadas necessidades sociais;
- d) São detentores de uma estrutura e presença institucionais;
- e) São constituídas pelo interesse social, portanto objetivam proporcionar benefícios sociais;
- f) São consideradas unidades econômicas;
- g) Necessitam obter recursos para a própria sobrevivência e manutenção das atividades, sendo que os recursos podem ser de origem públicos e/ou privados;
- h) Não deve haver qualquer distribuição de resultados aos seus membros ou colaboradores, reinvestindo os superávits obtidos;
- i) Podem usufruir de privilégios fiscais, conforme a legislação vigente.

Para Salamon (1995) considera-se a existência de três dimensões como sendo essências, ressaltando os seguintes contrastes:

- a) Organizações sem fins lucrativos centradas no oferecimento de produtos e/ou serviços ou Organizações sem fins lucrativos atuando como simples distribuidoras de fundos a outras entidades;
- b) Organizações sem fins lucrativos focadas no oferecimento de produtos e/ou serviços aos próprios membros associados ou Organizações sem fins lucrativos norteadas ao público em geral;
- c) Organizações sem fins lucrativos focadas no oferecimento de serviços sacramentais e religiosos ou Organizações sem fins lucrativos que não ofereçam serviços de natureza religiosa

2.1 O TERCEIRO SETOR NO BRASIL

Atualmente existem várias definições do terceiro setor no Brasil fato que causa intenso debate e polêmica.

No caso do Brasil, a análise para a compreensão do terceiro setor tem que ser feita baseada na legislação que vigente até março de 99, onde faziam parte de sua natureza todas as instituições jurídicas, sem fins lucrativos e de direito privado. Devido a várias razões históricas, as denominações das Instituições da sociedade civil, compõe um conjunto de ações para atuar em causas específicas e gerais no que diz respeito às questões sociais, políticas, econômicas e culturais. No direito brasileiro, as entidades compostas pelo terceiro setor não possuíam qualificação, por finalidade ou causa. Além de complexo em se mapear, qualificar, quantificar e analisar Instituições tornava difícil estabelecer para o setor normas, incentivos e políticas, sendo um obstáculo para seu desenvolvimento e para a compreensão da sociedade quanto aos propósitos aos quais serviam. Assim, sob o mesmo estatuto jurídico, estavam as Instituições efetivamente de interesse e utilidade pública, que prestavam serviços gratuitos à população, e outros tipos de Instituições como clubes de serviços, futebol, universidades e escolas privadas.

A ideia de um terceiro setor é aplicada para demarcar uma ação diferente das instâncias de governo e mercado, embora com a mesma característica, sendo

formado por um conjunto de instituições diferentes quanto à atuação, dimensão, temática e forma de intervenção. Consequentemente, o setor necessita de estudos e pesquisas e não há um levantamento da quantidade de entidades que nele se encaixam, ainda que trabalhos recentes, como o de Landim e Ligneul (1999) mostre a existência de mais de 220 mil entidades do terceiro setor.

O Terceiro Setor tem se demonstrado cada dia mais importante para o desenvolvimento do País, visto que o Estado já se mostrou como não tendo condições de arcar com a execução e financiamento destes serviços. Nesta conjuntura, suas duas qualificações jurídicas das entidades do Terceiro Setor – as Organizações Sociais seriam a princípio entidades privadas sem fins lucrativos, criadas pelo poder público, a sua feição, para gerir patrimônio que continuará público e as da Sociedade Civil seriam, a princípio, iniciativas privadas que se aproximam do Poder Público e suas regras. São entidades privadas que atuam em áreas típicas do setor público, e o interesse social que despertam merece ser, eventualmente, financiado para que suportem iniciativas sem retorno econômico– se mostra como um meio de superação da escassez dos títulos anteriores, se assimilando de maneira mais exata com a atual realidade social do Brasil.

Em sua maioria, estas instituições são chamadas de Instituições não-governamentais, as conhecidas ONG'S, iniciadas a partir das Nações Unidas, onde foi usado o termo para definir Instituições que atuavam completa e internacionalmente.

Mas, não somente estas Instituições podem vir a compor o Terceiro Setor. Outros grupos também podem iniciar trabalho semelhante partindo da mesma idéia, como ocorre hoje com as Igrejas e os clubes, os colégios, as ordens religiosas e tantos outros que buscam realizar atividades, projetos e programas na área de política de desenvolvimento.

2.1.1 Definindo os setores

Para Fernandes (1997) o terceiro setor é:

O terceiro setor é composto de Instituições sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não governamental, dando continuidade às práticas tradicionais de caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação

do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil. (FERNANDES, 1997, p. 27)

Observa-se que Terceiro Setor é detentora de quatro pressupostos que o identificam enquanto tal e que caracterizam suas ações.

Inicialmente Fernandes (1997) em seu primeiro pressuposto em relação às ações do governo onde os bens e os serviços prestados à população não são exclusividade do governo, mas, seguramente, possuem larga atuação das iniciativas particulares. Inclusive em conjunturas neoliberais, a tendência é cada vez mais enfatizar a atuação do Terceiro Setor em detrimento a um Estado cada vez mais minimizado. O Segundo pressuposto é que o Terceiro Setor faz um contraponto às ações do mercado. A própria presença do Terceiro Setor já evidencia que o mercado não dá conta das demandas e interesses sociais. Cabe, portanto ao Estado e ao Terceiro Setor o cumprimento e satisfação dessas necessidades. O terceiro pressuposto salienta e reforça o segundo, pois modifica a oposição central entre Estado e Mercado, realçando o valor tanto político quanto econômico das ações voluntárias, sem fins lucrativos, resgatando o pensamento trinário. Finalmente, o quarto pressuposto é que o Terceiro Setor faz a complementação entre as ações públicas e privadas. Sem o Estado e sem o Mercado, o Terceiro Setor não poderia existir, pois ambos dão clareza e justificam as ações empreendidas. (FERNANDES, 1997, p. 32)

Diante desse rápido panorama teórico, podemos concluir que o crescimento do Terceiro Setor na atualidade se dá, devido à ausência do Estado na efetivação das políticas sociais. Isso ocorre porque vivemos num contexto neoliberal que exige a consolidação de um Estado Mínimo que deve interferir muito pouco, deixando às ações filantrópicas e iniciativas privadas, a responsabilidade pelo atendimento das demandas requeridas pela população.

Atualmente no Brasil, a voz dos variados grupos sociais se fazem ouvir publicamente. Não há interesse coletivo em relação à quais cidadãos não se mobilizem cobrando ações do Estado tomando iniciativas por si mesmas. O protagonismo dos cidadãos gera no cotidiano uma nova experiência de democracia, um novo exemplo de ação aos governos e novas parcerias entre a sociedade Civil, o Estado e Mercado.

2.1.2 O terceiro setor e o social

O Terceiro setor tem sido colocado em foco por inúmeros autores. Têm sido abordadas em suas discussões pelo menos duas perspectivas: a primeira, que Gohn (1998) chamou de novo associativismo e a segunda na área empresarial, ligada ao marketing social, relativo à questão social (RICO 1998).

Segundo o desenvolvimento do terceiro setor nos últimos anos aconteceu em consequência de crises como a falência do Estado e a sua incompetência de atender à população mais necessitada, falta de recursos, estrutura e planejamento e a crise do desenvolvimento sustentado devido a uma parada nas taxas de crescimento dos países. (PALMA, 1999. p. 11-12).

O fim do socialismo e enfim a questão mais atribuída a países como o Brasil, é uma união dos problemas com segurança, crianças sem estudar, analfabetismo e carência de cidadania.

“O terceiro setor aparece como mensageiro de uma nova e grande promessa: renovação do espaço público, resgate da solidariedade e da cidadania, humanização do capitalismo e, ainda superar a pobreza” (FALCONER, 1999, p. 02).

Rico (1997) se refere à relação ao Estado, mercado e sociedade civil, dizendo que o modelo só funciona se houver colaboração do Estado. O Capitalismo não se concretiza sem a ajuda dos recursos públicos, seja por fundo público ou perdido.

Defendendo essa interferência e apoio do estado:

Essa dificuldade de investimentos em programas sociais que efetivamente enfrentem a miséria e a exclusão social, ‘obriga’ o Estado a estabelecer parcerias com a sociedade civil. A escassez de recursos faz parte de um cenário que praticamente coloca a responsabilidade civil do cidadão e do empresário como indispensáveis ao enfrentamento da questão social (RICO, 1997, p. 31).

A ampliação das atividades civis, a partir dos anos 70, é uma resposta de que o mercado e governo não conseguem dar conta e enfrentar questões que vão desde problemas ecológicos a direitos raciais, ao desemprego, aos sem-terra, etc. (RICO, 1997)

Drucker (1994) ressalta que o terceiro setor foi o que mais cresceu, movimentou recursos, gerou empregos, e foi o mais lucrativo na economia norte-americana nas ultimas duas décadas.

“O crescimento no fim desse milênio é um fenômeno mundial, e o terceiro setor já tem sido qualificado como uma área estratégica da economia: a economia social” (GOHN, 2003, p. 11).

A autora ainda destaca que o despreparo dos movimentos permitiu que novas ONG's, e entidades associadas ao terceiro setor, ocupassem espaços. Tal movimento foi chamado pelo referido autor como sendo o novo associativismo e tem representado espaço constante de lutas e conquista de direitos sociais (GOHN, 2005)

As ONGs recém-criadas são as que tratam de educação e saúde e ligam a rede pública como foco de sua intervenção. As instituições mais antigas estão trabalhando a temática da organização popular. As prioridades das ONGs passam a ser os direitos humanos e a geração de emprego e renda (SALAMON, GUTOWSKI E PITTMAN, op.cit.,p.3.)

Essas Organizações Não Governamentais (ONGs) são amplamente articuladas e buscam o maior numero de parcerias possíveis com a intenção de se manterem operantes, esse tipo de atitude é uma estratégia constante com o objetivo de manter-se como integrante ativo junto à sociedade civil e o mercado diante do Estado, destaca-se que as ONGs têm como parceiros os Órgãos públicos, centros de pesquisas e universidades (GOHN,2000).

Tais Associações estão assumindo, elaborando, monitorando e executando alguns projetos sociais juntamente com ONGS e esse repasse de responsabilidades para a sociedade civil pode produzir ou ampliar nesse lócus democratização a participação e o ingresso do cidadão no que se refere aos direitos sociais um dos objetivos da reforma do Estado (BRESSER PEREIRA, 2011).

Ao transferir essa responsabilidade exige capacidade financeira, técnica e administrativa, por parte de Instituições da sociedade civil, para adotar tais funções.

A falta dessas capacidades produzirá um distanciamento, na qualidade dos serviços prestados, na sua implementação e nos resultados esperados. Dessa

forma, as pessoas poderão ter pouca qualificação para o mercado de trabalho, prejudicando a sociedade civil e a inclusão social dessas pessoas.

Assim, a reorganização do Estado, e o crescimento do terceiro setor, e a crescente tensão entre o que são direitos e a lógica da solidariedade, são questões que marcaram a década de 90.

2.2 ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

2.2.1 Características Históricas

Nota-se que a sociedade civil brasileira teve suas bases devidamente estabelecidas durante o processo de colonização no início do século XVI. Dessa forma, considera-se que as primeiras organizações não governamentais sem fins lucrativos do Brasil foram e são as Santas Casas de Misericórdia, que eram entidades beneficentes de saúde mantidas pela Igreja, a qual tinham o apoio financeiro da Coroa portuguesa, objetivando a prestação de serviços de saúde à população necessitada (LANDIM, 1997).

Portanto, as organizações de assistência social e saúde diziam respeito a um restrito grupo autorizado pelo então Governo Português para trabalhar com a população, visto que essas instituições colaboravam com os interesses coletivos e de Portugal para tratar as demandas sociais. Nesse aspecto, as entidades assistenciais com vínculos religiosos permaneceram contribuindo com as políticas sociais mesmo após a independência do país e com o advento da Monarquia brasileira (1822-1889), no período subsequente republicano e continua vigente até os nossos dias (ANDION e SERVA, 2004).

Os primeiros movimentos sociais organizados no contexto brasileiro surgiram com maior ênfase a partir do século XX, em função da industrialização e o crescimento da população urbana. Dessa forma, pode-se verificar que esses movimentos foram amplamente influenciados por movimentos esquerdistas como o marxismo e o anarquismo, atrelados diretamente às questões trabalhistas e políticas, mas ainda não se demonstravam, em sua maioria, através de organizações independentes e oficiais (AMARAL, 2007). Ressalta-se que estas referidas mobilizações, tais como a greve geral ocorrida no Estado de São Paulo,

em 1917, veio demonstrar o pleno desacordo de grupos urbanos com a situação política e social vigente na época (DIAS, 1977).

Posteriormente, em pleno governo autoritário e populista imposta pelo então Presidente Getulio Vargas (1930-1945), nota-se que o movimento trabalhista foi organizado sob regulamentação estatal, assim como o sindicalismo que ganhou uma forma expressão no cenário nacional (ANDION e SERVA, 2004). Contudo, muito embora se ocorra o fortalecimento do movimento trabalhista, a sociedade civil fundou-se mais sobre a busca do bem-estar do que sobre instituições políticas.

Dessa forma, verifica-se que no final da década de 40, foram criadas determinadas instituições que intermediavam o interesse estatal com atuação direta na sociedade e que buscavam atender aos interesses considerados estratégicos, tais como, o Serviço Social da Indústria (SESI), o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), Serviço Social do Comércio (SESC) entre outros mais, por exemplo(ANDION E SERVA,2004).

Durante o governo militar (1964 e 1985), nota-se que as organizações da sociedade civil que não correspondiam necessariamente aos interesses estatais, eram, portanto, consideradas ilegais e proibidas de atuar (TELLES, 1987). Ainda, cita-se que a livre manifestação de caráter político era restrita. Mas, os sindicatos continuaram a existir, mas sob intensa vigilância de suas atividades (MILANI FILHO, 2009).

Assim, desde 1986, levando em consideração o processo de democratização política e com a promulgação da Constituição Federal em 1988, a sociedade civil viu nascer inúmeras organizações de direitos civis e de proteção de interesses de minorias desfavorecidas, tais como os índios, mulheres, afrodescendentes, etc., por conseguinte, é necessário assumir que na década de 80, esses processos vieram a representar um marco histórico para o Terceiro Setor brasileiro.

Apesar de apresentar uma tendência de crescimento e desenvolvimento das atividades relacionadas aos direitos civis, em contraposição as práticas de assistência social, verifica-se que as organizações do Terceiro Setor ainda estimulam amplos debates na comunidade acadêmica e na sociedade em geral que questionam se elas estão complementando o Estado na formulação e

implementação de políticas públicas ou se estão buscando substituir o Estado no atendimento das necessidades sociais que são de responsabilidade estatal (FERNANDES, 1994; FALCONER, 1999).

2.2.2 Associação

Associação é uma organização resultante da reunião legal entre duas ou mais pessoas, com ou sem personalidade jurídica, para a realização de um objetivo comum. Seu patrimônio é constituído pela contribuição dos associados, por doações, subvenções e parcerias firmadas com órgãos públicos e privados.

Segundo o art. 53 do Código Civil Brasileiro, “Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos” Assim, quando regularmente registrada e constituída, a associação é uma espécie de pessoa jurídica na qual não há finalidade econômica. Ou seja, é formada por pessoas físicas como denominadas na área tributária, que têm objetivos comuns, exceto o de auferir lucro através da pessoa jurídica. Por exemplo, no Brasil, as organizações não governamentais (ONGs) são do ponto de vista legal, associações. Portanto, há grande diferença entre associação e sociedade, pois nas sociedades a principal finalidade é a obtenção de lucro.

As associações são organizações que tem por finalidade a promoção de assistência social, educacional, cultural, representação política, defesa de interesses de classe, filantrópicas.

Em uma associação, os associados não são propriamente os seus “donos”. O patrimônio acumulado pela associação em caso da sua dissolução deverá ser destinado à outra instituição semelhante conforme determina a lei e os ganhos eventualmente auferidos pertencem à sociedade e não aos associados que dela não podem dispor, pois os mesmos, também de acordo com a lei, deverão ser destinados à atividade fim da associação. Na maioria das vezes os associados não são nem mesmo os beneficiários da ação do trabalho da associação.

2.2.3 Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)

Destaca-se que o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) é considerado o reconhecimento oficial das entidades que podem ser caracterizadas por seu caráter filantrópico. Dessa forma, nota-se que a concessão ou renovação do CEBAS encontra-se demonstrado no inciso IV do artigo 18 da Lei 8.742/1993, obedecendo ao disposto no Decreto 2.536/1998, alterado pelo Decreto 3.504/2000, e regulado pela Resolução CNAS nº 177/2000. As condições para a sua obtenção estão descritas nessa Lei (MILANI FILHO, 2009).

É importante destacar que o CEBAS poderá ser solicitado somente pelas entidades que tenham uma das seguintes características (MILANI FILHO, 2009): Amparo a crianças e adolescentes; Ações relativas a pessoas portadoras de deficiências; Assistência social ou saúde; Defesa dos beneficiários da Lei Orgânica de Assistência Social; Integração de pessoas ao mercado de trabalho; Proteção à família, maternidade, infância, adolescência e velhice.

Nessa trilha, destaca-se que a Medida Provisória 446/2008, determina que as atuais regras para certificação das entidades beneficentes de assistência social, onde a análise e o julgamento dos processos de concessão e renovação do CEBAS foram descentralizados. Antes, verifica-se que o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) eram responsável pela análise de todos os processos e o então, ministro da Previdência julgava os recursos necessários.

A partir da descentralização, observa-se que o CNAS ficou apenas com a responsabilidade de desenvolvimento de políticas para a área de assistência social e os ministérios da Educação (MEC), Saúde (MS) e Desenvolvimento Social (MDS) ficaram encarregados da análise dos pedidos de certificação e renovação dos mesmos. Por conseguinte, verifica-se que cada ministério pode adotar os critérios específicos e necessários para análise de pedidos de certificação, conforme as peculiaridades de suas áreas de atuação.

Sob essa segmentação, o Ministério do Desenvolvimento Social (MDS), por exemplo, encarrega-se necessariamente da análise dos processos das entidades de assistência social, o Ministério da educação e Cultura (MEC) responsabiliza-se pelas

solicitações de certificação das universidades e o Ministério da Saúde (MS) dos hospitais e demais instituições de saúde. Além disso, ressalta-se que cada órgão apresentam ainda a autonomia necessário para determinar o prazo de validade dos certificados filantrópicos concedidos, podendo, os mesmos variar de um a três anos, em media em 2008 esse prazo era de 3 anos.

É importante destacar nesse ponto, que todas as entidades certificadas estão isentas do pagamento da cota patronal ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSL), do Programa de Integração Social (PIS) e, também, da Contribuição Financeira Social (COFINS).

2.2.4 Do compromisso social

Light (2002) em análise aos fatores que contribuiriam para que as organizações sem fins lucrativo atingissem seus respectivos objetivos, descreve que a maioria dos 500 profissionais e pesquisadores que participaram de sua pesquisa destacaram que as entidades devem necessariamente priorizar a entrada de recursos para que seja possível cumprir seus respectivos objetivos e dessa forma sobreviver. Dessa forma, verifica-se que as duas maiores preocupações dos administradores dessas referidas organizações sem fins lucrativo são as seguintes: atingir os objetivos estabelecidos mediante o uso eficiente e eficaz dos referidos recursos e, ainda, obter esses recursos para a continuidade operacional.

A preocupação em como sustentar e manter os serviços prestados tem afetado de varias formas as organizações do terceiro setor. Além disso, os gestores do terceiro setor enfrentam questões de como buscar, conhecer e desenvolver todas as possibilidades para obter os recursos necessários e contínuos sem interromper as suas atividades.

Nota-se ainda, que essa dependência por recursos possibilita o aparecimento de um questionamento sobre até que ponto a necessidade de captação de recursos poderia comprometer ou ainda desviar a própria missão social da organização, objetivando concentrar os esforços operacionais nas atividades que proporcionam a geração de receitas (FRUMKIN, 2002, p. 172).

Além disso, a geração de renda própria mediante a comercialização de produtos e serviços, além da captação de recursos públicos e privados, tais como

subvenções e doações, deveria ser considerada como sendo atividades necessárias, mas não como as principais das organizações sem fins lucrativos.

Além disso, um ambiente competitivo motivado por doações e transferências estatais poderia contribuir, amplamente para que grandes doadores influenciassem o processo decisório das organizações sem fins lucrativo tornando-as mais dependentes, chegando ainda, a influenciar até mesmo a tomada de decisões estratégicas (GLAESER, 2003).

Segundo Glaeser (2003), deve-se ressaltar que a transparência e a prestação de contas tornaram-se um ponto fundamental no objetivo de contribuir com a própria sobrevivência das entidades, visto que as mesmas se encontram inseridas num ambiente altamente competitivo e dependente de recursos financeiros e não-financeiros e aquelas que melhor atenderem às necessidades dos doadores por informações terão ainda maiores probabilidades de captação desses referidos recursos.

Observa-se que na posição de *stakeholders*, verifica-se que é opção dos doadores o direcionamento de recursos àquelas organizações nas quais depositarão sua confiança e que, supostamente, corresponderão às suas expectativas. Nesse sentido, pode ser um fator relevante para essa seleção a quantidade e a qualidade das informações que obterá sobre a organizações sem fins lucrativo objetivando a sua tomada de decisão.

Ressalta-se que nas Organizações em fins lucrativos, os provedores de recursos querem saber se os mesmos, colocados à disposição dos gestores foram na realidade aplicados nos projetos institucionais com êxito, ou seja, se a entidade está havendo eficácia. Se isso não ocorrer, provavelmente tais entidades terão seus recursos limitados ou até mesmo cortados plenamente.

Nesse sentido, nota-se que enquanto o desafio das organizações sem fins lucrativos, conforme expresso por Light (2002) é cumprir a missão e sobreviver, o desafio dos doadores é selecionar a entidade que deverá atender às suas expectativas e maximizar os seus interesses. Dessa forma, um questionamento que se pode fazer é poder determinar se os fornecedores de fundos para uma organização ineficiente, racionalmente, continuariam a doar recursos em função da presença de alternativas mais eficientes.

2.2.5 Das entidades filantrópicas

Conforme dados do Ministério do Desenvolvimento Social (BRASIL, 2011), existem registradas 6.942 entidades filantrópicas no Brasil detentoras do CEBAS que atuam nas áreas de assistência social, saúde e educação.

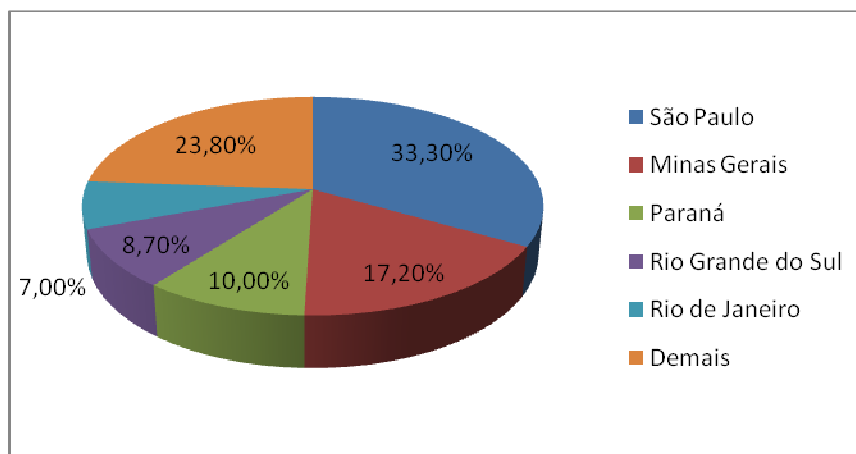


Gráfico 1 - Distribuição das entidades filantrópicas por Estado da federação

Fonte: MDS (2011)

Dessa forma, verifica-se pelo Gráfico 1, a participação dos Estados com maior representatividade nesse total, as quais destacam-se o estado de São Paulo com 33,3% da mensuração total das entidades, Minas Gerais (17,2%). Observa-se que conjuntamente os dois Estados abrigam mais da metade de todas as organizações filantrópicas do país. A seguir, destacam-se os estados do Paraná, Rio Grande do Sul e Rio de Janeiro reúnem 25,7% das organizações. Por fim, verifica-se que 23,8% das entidades encontram-se distribuídos pelas demais unidades federativas.

Tabela 1 – Quantidade de habitantes por entidade filantrópica

Unidade Federativa (UF)	Habitantes (milhões)	Número de Entidades	Relação Hab/ent.
Paraná	10,5	691	15,1
Minas Gerais	19,5	1,193	16,3
Santa Catarina	6,0	355	16,8
São Paulo	41,2	2,314	17,8
Outras	110,0	2,389	46,1
Total	187,2	6,942	27,0

Fonte: IBGE (2007); MDS (2009)

Segundo análise da Tabela 1, pode-se relacionar a quantidade de organizações filantrópicas com a população de cada Estado, ou seja, o Estado do Paraná apresenta a menor relação, com 15,1 mil habitantes por entidade (hab/ent),

seguido por Minas Gerais (16,3 mil hab/ent), Santa Catarina (16,8 mil hab/ent) e São Paulo (17,8 mil hab/ent), sendo que a média nacional é de 27,0 mil hab/ent, as qual se encontra relacionada pela tabela 1, a seguir.

2.2.6 Do Voluntariado

Segundo a definição empregada pela Organização das Nações Unidas (ONU, 2004), o voluntário é considerado como qualquer pessoa que, movida por interesse pessoal ou espírito cívico, doa parte de seu tempo, sem visar remuneração alguma, a atividades de bem-estar social ou outros campos.

Ademais, o voluntariado busca a geração de empregos, visto que o setor sem fins lucrativos mobiliza um grande numero de pessoas na execução de suas atividades. Atuando sempre de forma voluntária, esse grupo de colaboradores era composto por 13,9 milhões de brasileiros em 2009, superando em 13 vezes o número de pessoas empregadas nas demais instituições (IBGE e IPCA, 2004, pag. 26).

Observa-se que a forma de distribuição do pessoal ocupado nas organizações que compõem o terceiro setor, empregados e voluntários, pode apresentar os indícios em relação a organização de tais entidades.

Em relação aos números publicados pelo Mapa do Terceiro Setor, que se encontra disponível na Internet na qual as organizações que fazem parte do Terceiro Setor são estimuladas a se cadastrar voluntariamente, podem ser verificados alguns indicativos sobre a forma de distribuição do pessoal ocupado.

Assim a doação espontânea de tempo, esforço, conhecimento e dedicação de um individuo para a realização de determinado trabalho delimita a atuação voluntária. Ressalta-se que para atrair, treinar, motivar, administrar e manter voluntários são atividades altamente desafiadoras para qualquer gestor (BETTIOL JÚNIOR, 2005).

Nesse sentido, Hudson (2004), ao se referir às organizações do Terceiro Setor, ressalta que o voluntariado é um componente fundamental para tais entidades, constituindo-se em força de trabalho que sustenta e revigora as atividades sociais no país.

Em relação ao Brasil, a pesquisa realizada pelo Instituto Ipsos-Marplan, entre janeiro e dezembro de 2008, onde foram entrevistados 50.520 pessoas em nove centros urbanos, entre as quais: São Paulo, Rio de Janeiro, Curitiba, Porto Alegre, Belo Horizonte, Brasília, Salvador, Recife e Fortaleza, demonstrando que cerca de 9% da população entrevistada presta de alguma forma serviço voluntário, sendo que o universo de entrevistados contava com uma proporção de 53% são mulheres e 47% são homens (IPSOS-MARPLAN, 2011).

Ainda, segundo Handy (1990), comumente se verifica a existência de três grandes tipos de bases contratuais entre qualquer organização e seus integrantes, conforme se verifica:

- a) **Coercitiva**, fundada na autoridade e/ou na força (exemplo: forças armadas, penitenciárias);
- b) **Calculista**, na qual se espera receber determinada remuneração ou benefícios como troca pela atividade desenvolvida (com o trabalhador assalariado em qualquer tipo de entidade lucrativa ou não);
- c) **Cooperativa**, fundamentada na liberdade de escolha em doar seu tempo e esforço, sem expectativa de remuneração ou privilégios (como o trabalhador voluntário).

Por conseguinte, verifica-se que o trabalho voluntário demanda necessariamente motivações pessoais em prol de uma causa comum e não tem necessariamente um caráter obrigatório ou contratual.

Em relação aos aspectos normativo, na Lei nº 9.608/1998, pode-se observar que a mesma dispõe sobre o serviço voluntário e considerada a mesma como sendo uma atividade não remunerada, prestada por pessoa física à entidade pública de qualquer natureza ou instituição privada de fins não lucrativos, que tenha por finalidade os aspectos de assistência social, cívicos, educacionais, culturais, científicos ou recreativos, inclusive, a mutualidade e solidariedade. Dessa forma, objetivando regular essa relação, as entidades deverão firmar um termo de adesão, onde deve constar o objeto e as condições do seu pleno exercício.

Ressalta-se ainda que essa lei também tenha por finalidade preservar ações trabalhistas tanto o voluntário como a entidade que o recebe, conforme determina o seu artigo 1º. Parágrafo único.

(...) Parágrafo único – O serviço voluntário não gera vínculo empregatício nem obrigação de natureza trabalhista, previdenciária ou afim (BRASL, 1998).

2.3 Características Contábeis das Entidades Sem Fins Lucrativos

Segundo Olak (1996) a utilização do sistema de Contabilidade por Fundos como medida adequada e necessária para a demonstração contábil de organização sem fins lucrativos.

Para Hendriksen e Van Breda (1999), os teóricos da Contabilidade buscam necessariamente responder aos questionamentos sob os aspectos normativos e positivos, demonstrando, dessa forma, qual seria a melhor forma de se registrar contabilmente uma transação e como os administradores e demais partes interessadas podem conhecer os elementos necessários para a devida tomada de decisão.

Assim, inúmeros esforços têm sido realizados para que as entidades sem fins lucrativos reflitam a sua real situação sob os aspectos econômico-financeiros e atendam devidamente aos critérios de transparência esperados pelas mesmas, entretanto, nota-se que o caráter normativo pode depender dos administradores destas mesmas organizações a restringirem seus próprios instrumentos de gestão (IUDÍCIBUS, 2000).

Nesse contexto, o lucro apresentado, em contraposição as existentes nas entidades do Segundo Setor, não é uma medida devidamente relacionada ao desempenho de organizações sem fins lucrativos, em função de que o cumprimento da respectiva missão refere-se a fatores sociais e não financeiros. De modo óbvio, nota-se que qualquer entidade, seja ela filantrópica ou não, deve buscar necessariamente apresentar resultados financeiros positivos sob o ponto de vista do risco de descontinuidade das atividades, no entanto não é o tamanho desse resultado que vem a caracterizar o pleno sucesso ou o fracasso das organizações sem fins lucrativos.

Martin (2002) destaca que o modelo empregado para entender devidamente a realidade existente e para tomar determinadas decisões somente será válido se

propiciar necessariamente as informações necessárias e suficientes às partes interessadas,. Ressalta-se que o cuidado que qualquer entidade deve ter para não prejudicar a avaliação de seu desempenho e o planejamento de suas atividades é um gestor trabalhar com um modelo contábil incorreto e com falhas.

Sobre a questão, observa-se que os relatórios contábeis obrigatórios, por conseguinte, devem conter as informações necessárias e relevantes, ainda que não sejam suficientes para a análise das entidades sem fins lucrativos (terceiro setor).

Assim as informações financeiras devidamente padronizadas, devem ser levadas em consideração pelos usuários externos através de modelos avaliativos, no entanto compete aos analistas da contabilidade desenvolver os esforços necessários para que as entidades sem fins lucrativos reflitam a sua verdadeira situação sob a óptica econômica e social, buscando atender aos critérios de transparência esperados (HASHIMOTO, 2009).

Levando em consideração que os clássicos relatórios contábeis fazem parte das exigências legais em relação aos processos de renovação do Certificado de Entidades Beneficentes da Assistência Social fazendo com que as entidades se dediquem e empenham-se na busca da melhor forma para atender aos critérios normativos no formato devidamente especificado por cada órgão(HECKERT, 2008).

Para a Renovação do CEBAS, além dos relatórios de atividades comprovando devidamente estar desenvolvendo de forma plena seus objetivos estatutários, a entidade deverá apresentar referente ao último triênio (BETTIOL JÚNIOR, 2005):

- a. Balanços patrimoniais;
- b. Demonstrativos do resultado;
- c. Demonstração de mutação do patrimônio;
- d. Demonstração das origens e aplicações de recursos;
- e. Notas explicativas evidenciando o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, público-alvo beneficiado com atendimento gratuito, doações, aplicações de recursos, bem como da mensuração das despesas relacionadas com a atividade assistencial.

Na Resolução nº177/200 do Conselho Nacional de Assistência Social, verifica-se que a entidade, ainda, deverá demonstrar que aplicam em bases anuais valores em gratuidade de, no mínimo, 20% da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas.

Segundo o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) somente serão apreciadas as demonstrações contábeis e financeiras que tiverem sido devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) (BETTIOL JÚNIOR, 2005):

Assim em função da Resolução do CNAS nº 66/2003, observa-se que a mesma dispõe sobre os critérios de análise das demonstrações contábeis apresentadas pelas entidades sem fins lucrativos, destacando-se total responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nessa regulamentação, mediante as suas próprias resoluções, seguindo especialmente os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

2.4 Contabilidade de Custos

Para Leone (2005), a contabilidade de Custos é o setor da contabilidade que tem como finalidade principal a produção de informações para os inúmeros níveis gerenciais de uma entidade, como subsídio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

A Contabilidade de Custos tem como finalidade levantar, evitar, reduzir, eliminar ou aperfeiçoar os custos e as despesas. O gestor precisa acompanhar e conhecer todas as atividades essa integração é necessária para que as entidades possam sobreviver num ambiente de negócios a cada dia mais competitivo e globalizado.

Por conseguinte, a Contabilidade de Custos aglomera, organiza, analisa e interpreta os dados operacionais e físicos no sentido de produzir, para os diversos

níveis de administração e de operação, relatórios com as informações de custos solicitadas.

Outra característica da Contabilidade de Custos é que ela trabalha dados operacionais de vários tipos, assim: os dados podem ser históricos, estimados (futuros), padronizados e produzidos. Ela pode (e deve) fornecer informações de custos para atender as necessidades gerenciais diferentes.

2.5 Conceito de Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos gera informações distintas conforme as necessidades das empresas. Respectivamente ela estabelece diferentes sistemas de custos e adotam critérios diferentes de avaliação, cálculo e alocação para fornecer informações específicas exigidas por ambientes de produção e de administração dinâmicas.

Os custos são, também, classificados quanto à sua, formação, em relação à sua ligação com as variações de volume de produção ou atividade. Desta forma, os custos podem ainda ser classificados em fixos, variáveis e mistos, definidos por Leone (1997): i) custos fixos ocorrem periodicamente sem sofrer variações, quando variam, tais modificações não decorrem de variações no volume de atividade do período; ii) custos variáveis são os custos que variam conforme o volume de atividade do período; iii) custos mistos são compostos por uma parcela fixa e uma parcela variável do mesmo item de custo. Pode ser interpretado como custo global quando resultar da soma de custos classificados separadamente como fixos e variáveis.

Outros tipos de custos: Existem ainda, diversos outros tipos de custos que não serão tratados no presente estudo, como os custos desembolsados e não desembolsados, os custos marginais, médios e totais, os custos discricionários e os custos evitáveis e não evitáveis.

2.6 Gestão de Custos nas Organizações do Terceiro Setor

A contabilidade é um instrumento gerencial que controla e estuda o patrimônio das entidades, onde é feito o processamento dos dados econômicos,

financeiros e físicos que geram importante informações, através de relatórios, que auxiliam os gestores na tomada de decisões (Marion,2005).

O papel da contabilidade de custos é muito importante, pois auxilia o sistema de informação sobre fatos relevantes nos serviços prestados pelas ONGs. Um bom sistema de custos numa entidade tendo-se bem claro os objetivos, metas e boas estratégias, fara com que a gestão seja eficaz e poderá garantir a continuação das atividades.

Portanto, o objetivo da gestão de custos numa entidade é para minimizar os custos de cada atividade e analisar as variações dos custos, avalia-las e propor ações para corrigir os erros. Esse tipo de avaliação dos custos pode ser usado nas ONGS.

A maioria das ONGS unem seus serviços prestados a educação, saúde, assistência social e pesquisas, com isso é necessário gerir e administrar seus custos e captar mais recursos para continuar as suas atividades. Conciliar o aumento da demanda de trabalho com a falta de recursos financeiros é um dos maiores problemas enfrentados pelas ONGs.

Para Tachizawa (2004) a crescente escassez de recursos e o aumento da competitividade para obtê-los, trazem para as organizações a necessidade de aprimorar, planejar e controlar seus custos, fazendo com que os gestores dos recursos possam utilizar as informações para que na hora da captação e utilização dos recursos será mais eficaz.

Falconer (1999,pg.109) a deficiência no gerenciamento dos organizações do terceiro setor , no Brasil é um dos maiores problemas. E que para se ter um aperfeiçoamento da gestão “através da aprendizagem e da aplicação de técnicas de administração” é um caminho necessário para atingir melhores resultados.

Portanto, entre os vários desafios que as organizações do terceiro setor encontram além da utilização de instrumentos e ferramentas que favoreçam o conhecimento das diversas áreas organizacionais, a gestão de custos é considerada como sendo um dos principais.

3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo aborda inicialmente uma breve apresentação da associação estudada, e depois a identificação dos custos da associação subdividido pelos setores estudados. E finalmente as análises e conclusões pertinentes sobre o assunto abordado.

3.1 ASSOCIAÇÃO PESQUISADA

A Associação pesquisada é uma associação civil, filantrópica, de caráter assistencial, educacional, cultural, de saúde, de estudo e pesquisa, desportivo e outros, sem fins lucrativos, com duração indeterminada, tendo sede no município de São Gabriel do Oeste, Estado de Mato Grosso do Sul.

A entidade é caracterizada sem fins lucrativos de utilidade pública municipal e federal além de possuir o CEBAS. Sua estrutura organizacional é composta por presidente, vice-presidente, tesoureiros, secretários, conselho fiscal, uma diretora administrativa e pedagógica e os serviços de contabilidade são terceirizados.

Quanto às arrecadações pode-se dizer que a associação no ano de 2011 contava com as seguintes fontes de recursos:

- a) Subvenção da prefeitura Municipal com três convênios através da Assistência Social;
- b) Subvenção da Prefeitura Municipal através de convenio firmado com a Secretaria Municipal de Educação;
- c) Subvenção do Governo Federal através Programa Dinheiro Direto na Escola;
- d) Subvenção da Prefeitura Municipal através de convenio firmado com a Secretaria Municipal de Saúde;
- e) Convenio firmado com a Secretaria Estadual de Educação com a cedência de 15 vagas de professores
- f) Doações, sócio contribuintes e campanhas realizadas no município.

Todos os recursos captados são utilizados para a manutenção da associação, cuja prestação de contas é feita através da apresentação dos demonstrativos

financeiros aos órgãos interessados como Conselho Fiscal, CNAS e para a Prefeitura Municipal.

A APAE tem como principal objetivo a prestação de serviços à população, e não possui concorrência. A mesma procura reduzir seus custos para que possa prestar serviços à população com boa qualidade por um custo baixo, fazendo com que possa aumentar a qualidade dos atendimentos e mais pessoas atendidas.

3.2 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS DA ASSOCIAÇÃO

Foi realizada observação in loco das atividades da associação durante o mês de março de 2012, com o objetivo de conhecer as atividades realizadas na associação e sua forma de atuação. Realizaram-se também entrevistas não estruturadas, com a diretora da associação, na forma de conversas informais, no período de observação já mencionado, a fim de obter informações mais específicas a respeito da gestão da associação. Durante esta observação, identificaram-se as principais atividades da associação, bem como a maneira como são realizadas possibilitando assim, a identificação dos custos envolvidos. Além disso, a contabilidade forneceu Balancetes, Livro Diário e Balanço das operações do ano de 2011 para viabilizar os estudos.

Com relação ao quadro de funcionários, a associação possui trinta sete funcionários, sendo oito na área administrativa, dez na área clínica e dezenove na área pedagógica onde doze deles são cedidos pela Secretaria Estadual de Educação do Estado e uma diretoria voluntária. Os recursos para pagar os demais funcionários e as despesas com a manutenção advêm de convênios firmados com a Administração Pública Municipal, Estadual e Federal. Através de Convênio com a Secretaria Municipal de Educação, Secretaria Municipal de Saúde e Secretaria Municipal de Assistência Social, doações realizados pelos sócios da associação, e parcerias realizadas com empresas privadas e públicas.

O levantamento dos gastos e despesas foi realizada tomando-se por base o ano de 2011, na turma de Ed. infantil I, Ens. Fundamental I e no Programa turma I. Foram selecionadas a turma Educação infantil I por representar os alunos entre 0 e 2 anos e a necessidade de maior concentração das atividades para a prestação dos serviços, a turma Ens. Fundamental I, por concentrar a menor quantidade de alunos na prestação destes serviços entre 6 a 7 anos e a Turma de programas A por ser

uma turma de adultos com o objetivo de verificar os gastos e custos conforme a idade e programa que esta inserido. Assim, no ano de 2011 ela atendeu 155 pessoas por mês onde os atendimentos são oferecidos no período matutino e no período vespertino, ou seja, cada aluno só recebe atendimento em meio período.

Os serviços prestados são na área de educação (Ensino fundamental, Educação Infantil e), saúde (atendimentos de psicologia, fisioterapia, fonoaudiologia, terapia ocupacional, medica e dentaria) e na assistência social (Projetos para pessoas acima de 15 anos, serviço social além dos atendimentos de orientação as famílias) para as pessoas com necessidades educativas especiais.

A entidade possuía no ano de 2011 três programas que atendem diferentes faixas etárias:

- Educação Infantil: atendeu 38 crianças de 0 a 5 anos visando o atendimento neuro-psicossocial e a educação com atendimentos individuais dos profissionais da saúde;
- Ensino fundamental: atendeu 67 crianças entre 6 a 14 anos buscando desenvolver atividades de alfabetização e proporcionando atendimentos individuais dos profissionais da saúde oferecendo um melhor desenvolvimento;
- Programas sociais para 50 adolescentes acima de 15 anos e idosos onde se busca beneficiar os mesmos com orientação, prevenção e resgate de valores e sua autoestima.

Tabela 2 – Quantidade alunos nas turmas na instituição pesquisada

TURMAS	QUANTIDADE DE TURMAS	QUANTIDADE DE ALUNOS	FAIXA ETARIA
Ed. Infantil I	1	19	Até 2 anos de idade
Ed. Infantil II	1	19	De 2 até 05 anos
Ens. Fundamental I	1	10	De 06 a 07 anos
Ens. Fundamental II	1	13	De 07 a 9 anos
Ens. Fundamental III	1	12	De 9 a 10 anos
Ens. Fundamental IV	1	16	11 a 12 anos
Ens. Fundamental V	1	16	13 a 14 anos
Programas A	1	16	15 a 18 anos
Programas B	1	17	19 a 24 anos
Programas C	1	17	Acima de 24 anos
Total	10	155	

Fonte: Dados da Pesquisa

Com base nos Balancetes e Livro Diário do ano de 2011, foi possível identificar, classificar e analisar os gastos da Associação.

No caso da associação esta divisão foi determinada pelo pesquisador a partir da observação e conhecimento das atividades desenvolvidas no processo produtivo. O objetivo é refletir sobre cada item de custo, relacionando-o às atividades.

Na determinação dos centros de atividades, foram considerados os espaços utilizados por estas turmas e os serviços de apoio para a realização da prestação do serviço. Assim, as salas de aula, o refeitório, as áreas em comum e administrativa são exemplos de onde estão concentradas as atividades para a prestação dos serviços educacionais. Para a determinação das atividades, foram levantados todos os itens realizados para a prestação dos serviços educacionais, ou seja, os cuidados ligados a parte assistencialista e a parte clínica.

Na determinação dos direcionadores de custos, teve-se como base as turmas e a quantidade de alunos em cada turma. A seguir serão apresentados os critérios e as formas de rateio utilizadas em cada departamento.

3.2.1 Cozinha

Após o levantamento dos custos incorridos no ano de 2011 no departamento da cozinha, buscou-se verificar como se comportavam em relação a cada programa.

Realizou-se uma entrevista com a cozinheira onde esta apontou que não há diferenciação na alimentação, onde se destacou que somente na educação infantil ha necessidade de triturar os alimentos com o triturador, sendo que não tem um valor considerável a acrescentar, pois o tempo por dia não passa de 10 minutos.

O rateio foi realizado através do valor final dos custos incorridos alocados em cada programa, onde se pode fazer uma media dos custos incorridos por mês através dos valores totais levantados no balancete 2011. Para a alocação em cada programa utilizou-se a quantidade de pessoas atendidas. A opção por esse critério de rateio foi devido a não diferenciação da alimentação para cada programa, ou seja, o serviço prestado pela cozinha não varia em cada programa.

O cálculo dos gastos gerais com o refeitório engloba todos os gastos com o salário da cozinheira, o custo com o gás de cozinha, a manutenção do refeitório. Com isto, chegou-se ao valor de R\$ 11.250,40 por ano. Para encontrar o valor

mensal deste desembolso, foi distribuído este valor pelos meses do ano obtendo um resultado de R\$ 937,53 ao mês. Desta forma, chegou-se a Tabela 3, de distribuição dos gastos.

Tabela 3- Distribuição dos gastos gerais cozinha

Departamentos	Atividades	Direcionadores			
		turmas	Custos por turmas	Alunos	Custo aluno
Ed. Infantil I	Gastos gerais cozinha	1	93,75	19	4,93
Ed. Infantil II	Gastos gerais cozinha	1	93,75	-	
Ens. Fundamental I	Gastos gerais cozinha	1	93,75	10	9,37
Ens. Fundamental II	Gastos gerais cozinha	1	93,75	-	
Ens. Fundamental III	Gastos gerais cozinha	1	93,75	-	
Ens. Fundamental IV	Gastos gerais cozinha	1	93,75	-	
Ens. Fundamental V	Gastos gerais cozinha	1	93,75	-	
Programas A	Gastos gerais cozinha	1	93,75	16	5,86
Programas B	Gastos gerais cozinha	1	93,75	-	
Programas C	Gastos gerais cozinha	1	93,75	-	
Total		10	1.926,82		

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 3 evidencia os que os custos por aluno com os gastos gerais na cozinha são de R\$ 4,93 por mês para cada aluno da turma Infantil I, de R\$ 9,37 ao mês para cada aluno do ens. Fundamental I e de 5,86 ao mês para cada aluno nos programas acima de 15 anos e idosos.

3.2.2 Alimentação

Para o cálculo dos alimentos, ou seja, as despesas com arroz, feijão, pães, carnes, verduras, frutas e cereais levantou-se o consumo médio de 142,666 kg por mês. Desta forma, o valor de gastos com a aquisição destes alimentos é de R\$ 769,51 ao mês. Com a divisão destes dados, obteve-se uma média de R\$ 5,40 por quilo de alimento. Para levantar estes custos por criança, considerou-se para o efeito de cálculo, que a média de consumo, com os desperdícios da única refeição diária oferecida que é o lanche, ou seja, lanche da manhã e o lanche da tarde para cada aluno da turma de programas acima de 15 anos e idosos, é em média 350 gramas de alimento por dia. Já para a turma do Infantil I, esta média cai para 150 gramas ao dia, e nas turmas de Ens. Fundamental a media é de 200 gramas.

Deste modo, para este cálculo multiplicou-se o custo médio dos alimentos pela quantidade estimada consumida diariamente e novamente multiplicou-se pela

quantidade de dias do mês, conforme a Tabela 4 para encontrar o resultado mensal deste custo.

Tabela 4 – Rastreamento das despesas com alimentação

Departamentos	Consumo diário	Direcionadores		
		Dias do mês	Alunos	Custo aluno
Ed. Infantil I	150 gramas	23	1	18,63
Ed. Infantil II		23	-	
Ens. Fundamental I	200 gramas	23	1	24,84
Ens. Fundamental II		23	-	
Ens. Fundamental III		23	-	
Ens. Fundamental IV		23	-	
Ens. Fundamental V		23	-	
Programas I	350 gramas	23	1	37,26
Programas II		23	-	
Programas III		23	-	

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a Tabela 4, obteve-se com o rastreamento do custo dos alimentos por aluno de R\$ 18,63 mensais na turma Infantil I e na turma Ens. Fundamental o valor de R\$ 24,84 mensais e na turma de Programas A o valor de R\$ 37,26.

3.2.3 Lavanderia/limpeza

No departamento da lavanderia e da limpeza procedeu-se da mesma forma que o departamento da cozinha. Optou-se pela junção dos custos, pois se observou que não há distinção em os programas e o rateio foi da mesma maneira que os demais departamentos. Neste centro de atividades diz respeito aos custos realizados com a limpeza e lavanderia, onde estão agrupados os gastos com o salário da faxineira e da lavadeira, materiais utilizados na limpeza e na lavanderia. O valor anual apurado foi de R\$ 23.121,94 por ano. Para encontrar o valor mensal deste desembolso, dividiram-se os R\$ 23.121,94 pelos meses do ano obtendo um resultado de R\$ 1.926,82 por mês. Assim, estes custos foram rateados pelos departamentos conforme a Tabela 5.

Tabela 5 - Distribuição dos gastos gerais lavanderia e limpeza

Departamentos	Atividades	Direcionadores			
		turmas	Custos por turmas	Alunos	Custo aluno
Ed. Infantil I	Gastos g. lavan./limpeza	1	192,68	19	10,14
Ed. Infantil II	Gastos g. lavan./limpeza	1	192,68	-	
Ens. Fundamental I	Gastos g. lavan./limpeza	1	192,68	10	19,27
Ens. Fundamental II	Gastos g. lavan./limpeza	1	192,68	-	
Ens. Fundamental III	Gastos g. lavan./limpeza	1	192,68	-	
Ens. Fundamental IV	Gastos g. lavan./limpeza	1	192,68	-	
Ens. Fundamental V	Gastos g. lavan./limpeza	1	192,68	-	
Programas A	Gastos g. lavan./limpeza	1	192,68	16	12,04
Programas B	Gastos g. lavan./limpeza	1	192,68	-	
Programas C	Gastos g. lavan./limpeza	1	192,68	-	
Total		10	1.926,82		

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme exposto, os desembolsos efetuados com os itens relacionados à limpeza da instituição e lavanderia compreendem um gasto de R\$ 10,14 por mês para cada aluno da turma infantil I, R\$ 19,27 ao mês para cada aluno da turma ens. Fundamental I e R\$ 12,04 para cada aluno da turma do Programa A.

3.2.4 Administração Geral

O departamento da administração geral presta serviços a todos os setores e programas da entidade. Neste departamento o rateio dos custos de mão de obra direta e matérias de escritório também foram realizados através das pessoas que integram os programas.

Na entrevista realizada com a responsável pela administração geral da entidade, verificou se que não houve variação de trabalho influenciado pelos programas.

No cálculo dos gastos gerais da administração, foi considerado os desembolsos com mão-de-obra da secretária, materiais de expediente e da contabilidade. O valor anual apurado foi de R\$ 19.388,95 que dividido pelos meses do ano representando uma despesa de R\$ 1.615,74 ao mês. A distribuição deste valor ocorreu conforme a Tabela 6.

Tabela 6 - Distribuição dos gastos gerais administração

Departamentos	Atividades	Direcionadores			
		turmas	Custos por turmas	Alunos	Custo aluno
Ed. Infantil I	Gastos g. administração	1	161,57	19	8,50
Ed. Infantil II	Gastos g. administração	1	161,57	-	
Ens. Fundamental I	Gastos g. administração	1	161,57	10	16,16
Ens. Fundamental II	Gastos g. administração	1	161,57	-	
Ens. Fundamental III	Gastos g. administração	1	161,57	-	
Ens. Fundamental IV	Gastos g. administração	1	161,57	-	
Ens. Fundamental V	Gastos g. administração	1	161,57	-	
Programas A	Gastos g. administração	1	161,57	16	10,10
Programas B	Gastos g. administração	1	161,57	-	
Programas C	Gastos g. administração	1	161,57	-	
Total		10	1.615,74		

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 6 evidencia que, a distribuição dos gastos administrativos representa um valor de R\$ 8,50 por mês para cada aluno do Infantil I e R\$ 16,16 ao mês para cada aluno da turma ens. Fundamental I e R\$ 10,10 para cada aluno da turma do Programa A.

3.2.5 Área da saúde

Na área da saúde evidenciou-se através das entrevistas com os profissionais, que não houve diferenciação na mão-de-obra nos diferentes programas existentes na entidade, assim o rateio dos custos com pessoal foi alocada conforme o número de pessoas atendidas em cada programa.

No cálculo dos gastos gerais da área da saúde, foi considerado os desembolsos com mão-de-obra das duas fisioterapeutas, três fonoaudiólogas, dois psicólogos, do médico, da terapeuta ocupacional e da assistente social. O valor anual apurado foi de R\$ 144.526,00 que dividido pelos meses do ano representando uma despesa de R\$ 12.043,83 ao mês. A distribuição deste valor ocorreu conforme a Tabela 7.

Tabela 7 - Distribuição dos gastos área da saúde

Departamentos	Atividades	Direcionadores			
		turmas	Custos por turmas	Alunos	Custo aluno
Ed. Infantil I	Gastos g. área da saúde	1	1.204,38	19	63,39
Ed. Infantil II	Gastos g. área da saúde	1	1.204,38	-	
Ens. Fundamental I	Gastos g. área da saúde	1	1.204,38	10	120,44
Ens. Fundamental II	Gastos g. área da saúde	1	1.204,38	-	
Ens. Fundamental III	Gastos g. área da saúde	1	1.204,38	-	
Ens. Fundamental IV	Gastos g. área da saúde	1	1.204,38	-	
Ens. Fundamental V	Gastos g. área da saúde	1	1.204,38	-	
Programas A	Gastos g. área da saúde	1	1.204,38	16	75,27
Programas B	Gastos g. área da saúde	1	1.204,38	-	
Programas C	Gastos g. área da saúde	1	1.204,38	-	
Total		10	12.043,83		

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 7 evidencia que, a distribuição dos gastos com a mão de obra da área da saúde representa um valor de R\$ 63,39 por mês para cada aluno do Infantil I e R\$ 120,4 ao mês para cada aluno da turma Ens. Fundamental I e R\$ 75,27 para cada aluno da turma do Programa A.

3.2.6 Área pedagógica e educação

Esse departamento foi criado para alocar os custos que não foram alocados nos demais setores. Nesse departamento foram alocados os custos incorridos da entidade que ocorrem diretamente as pessoas atendidas, como por exemplo, os custos com energia elétrica, água, telefone, Internet e mão de obra dos sete professores que a associação paga. Para encontrar o custo da mão-de-obra destes profissionais por aluno, alocou-se de forma direta o custo mensal das professoras pela quantidade de alunos de cada turma.

O valor anual apurado foi de R\$93.646,38 que dividido pelos meses do ano representando uma despesa de R\$ 7.803,86 ao mês. A distribuição deste valor ocorreu conforme a Tabela 8. É importante destacar que neste valor não estão inclusos os gastos com vários funcionários, pois estes são pagos pelo governo do estado.

Tabela 8 - Distribuição da área pedagógica e educação.

Departamentos	Atividades	Direcionadores			
		turmas	Custos por turmas	Alunos	Custo aluno
Ed. Infantil I	Gastos g. ped. E educação	1	780,39	19	41,07
Ed. Infantil II	Gastos g. ped. E educação	1	780,39	-	
Ens. Fundamental I	Gastos g. ped. E educação	1	780,39	10	78,03
Ens. Fundamental II	Gastos g. ped. E educação	1	780,39	-	
Ens. Fundamental III	Gastos g. ped. E educação	1	780,39	-	
Ens. Fundamental IV	Gastos g. ped. E educação	1	780,39	-	
Ens. Fundamental V	Gastos g. ped. E educação	1	780,39	-	
Programas A	Gastos g. ped. E educação	1	780,39	16	48,77
Programas B	Gastos g. ped. E educação	1	780,39	-	
Programas C	Gastos g. ped. E educação	1	780,39	-	
Total		10	7.803,86		

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme tabela 8, a distribuição dos gastos gerais na área pedagógica e educação representa um valor de R\$ 41,07 por mês para cada aluno do Infantil I e R\$ 78,03 ao mês para cada aluno da turma Ens. Fundamental I e R\$ 48,77 para cada aluno da turma do Programa A.

3.2.7 Manutenção

Neste departamento os custos alocados foram pela quantidade de pessoas atendidas em cada programa, pois se identificou não haver diferença nos setores.

O item manutenção em geral, corresponde aos gastos com materiais utilizados para o conserto ou reformas dos equipamentos e instalações da instituição, depreciação, equipamentos. Os custos anuais com estes itens são de R\$ 17.545,61. Depois de divididos pelos meses do ano representaram o valor de R\$ 1.462,13 ao mês. Este valor foi distribuído entre as turmas conforme a Tabela 9.

Esta classificação dos custos no estudo realizado ocorreu em função do montante gasto variar de acordo com o número de alunos por programa que a associação possui.

A Tabela 9 representa, os gastos realizados com a manutenção geral na instituição tendo como valor apurado de R\$ 7,69 ao mês para um aluno do Infantil I, R\$ 14,62 ao mês para cada aluno da turma Ens. Fundamental I e R\$ 9,14 para cada aluno da turma do Programa A.

Tabela 9 - Distribuição dos gastos manutenção geral

Departamentos	Atividades	Direcionadores			
		turmas	Custos por turmas	Alunos	Custo aluno
Ed. Infantil I	Gastos manutenção geral	1	146,21	19	7,69
Ed. Infantil II	Gastos manutenção geral	1	146,21	-	
Ens. Fundamental I	Gastos manutenção geral	1	146,21	10	14,62
Ens. Fundamental II	Gastos manutenção geral	1	146,21	-	
Ens. Fundamental III	Gastos manutenção geral	1	146,21	-	
Ens. Fundamental IV	Gastos manutenção geral	1	146,21	-	
Ens. Fundamental V	Gastos manutenção geral	1	146,21	-	
Programas A	Gastos manutenção geral	1	146,21	16	9,14
Programas B	Gastos manutenção geral	1	146,21	-	
Programas C	Gastos manutenção geral	1	146,21	-	
Total		10	1.462,13		

Fonte: Dados da pesquisa

A elaboração de um sistema de custos é um desafio. Buscando identificar como são distribuídos os custos, e quais informações de custos auxiliam na tomada de decisão, procurou-se identificar quais os custos no processo de prestação de serviços na associação, em seguida criaram-se os centros de custos, efetuou-se o levantamento dos mesmos em cada departamento e então ocorreu a alocação dos custos para cada pessoa de acordo com o programa que esta inserido.

Tabela 10. Custo geral por aluno.

Departamentos	Ed. Infantil I	Ensino Fundamental I	Programa A
Cozinha	4,93	9,37	5,86
Alimentação	18,63	24,84	37,26
Lavanderia/limpeza	10,14	19,27	12,04
Administração geral	8,50	16,16	10,10
Área Saúde	63,39	120,44	75,27
Área ped./educação	41,07	78,03	48,77
Manutenção geral	7,69	14,62	9,14
Total por aluno	154,35	282,73	198,44

Fonte: A autora

Na Tabela 10, estão demonstrados os gastos ocorridos em média por mês com um aluno da turma Infantil I, na turma Ens. Fundamental I e na turma Programa A no ano de 2011. Os valores mais expressivos concentram-se na mão-de-obra com os profissionais da saúde. O resultado da soma total destes gastos representa o valor de R\$ 154,35 por mês, ou seja, para cada aluno que frequenta a turma do Infantil I, R\$ 282,73 por mês para cada aluno que frequenta a turma do Ens.

Fundamental I e R\$ 198,44 por mês para cada aluno que frequenta a turma do Programa A. Através dos custos levantados pela pesquisa onde se pode identificar quanto é gasto pela associação para oferecer os serviços a cada aluno é importante salientar que se a Associação tivesse que pagar os doze funcionários que são cedidos pelo estado este gasto seria ainda maior.

Conforme as informações fornecidas, a instituição poderá utilizar estes dados para tomar decisões sobre a sustentabilidade da instituição. Decidir sobre quais atividades e gastos a entidade deve reduzir e quais são desnecessárias. Assim, os gestores terão a oportunidade de analisar a necessidade de aumentar os doadores e os convênios para a continuação das suas atividades e avaliar o impacto nas informações de custos para a gestão.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na busca de uma resposta ao problema, que teve como questão norteadora desta pesquisa, levantamento dos gastos e despesas nos atendimentos realizados e identificar qual o custo que a APAE de São Gabriel do Oeste/MS tem para atender cada uma das pessoas atendidas e como esta informação pode auxiliar na gestão da entidade, a pesquisa apontou que na identificação dos custos aplicado a gestão de custos gera informações eficientes pelo fato de permitir a visualização dos gastos nas atividades realizadas para a prestação dos serviços.

Utilizou-se da pesquisa exploratória, qualitativa com aspectos quantitativos para o levantamento dos custos na associação, desta forma demonstrou-se os custos e despesas, em relação a cada aluno e turma estudada. Utilizou-se a turma Educação infantil I por representar os alunos entre 0 e 2 anos e a necessidade de maior concentração das atividades para a prestação dos serviços, a turma Ens. Fundamental I, por concentrar a menor quantidade de alunos na prestação destes serviços entre 6 a 7 anos e a Turma de programas A por ser uma turma de adultos com o objetivo de verificar os gastos e custos conforme a idade e programa que esta inserido na prestação destes serviços. Assim, apresentou-se com maior clareza onde estão as atividades e os valores gastos com a prestação dos serviços educacionais, tendo em vista que a instituição não possui nenhum método de apropriação dos seus custos.

Identificou-se que a instituição possui como maiores desembolsos a mão-de-obra com os profissionais da saúde tanto na turma do Infantil I, na turma do Ens. Fundamental I como também na turma do Programa A.

O resultado da soma total destes gastos representa o valor de R\$ 154,35 por mês, ou seja, para cada aluno que frequenta a turma do Infantil I, R\$ 282,73 por mês, para cada aluno que frequenta a turma do Ens. Fundamental I e R\$ 198,44 por mês para cada aluno que frequenta a turma do Programa.

Conforme as informações fornecidas, a instituição pesquisada poderá utilizar estes dados para tomar decisão sobre quais atividades agregam mais gastos para a associação e quais são desnecessárias ou até mesmo criar novos diferenciais para

seus serviços. Assim, os gestores terão a oportunidade de analisar a necessidade de outras fontes financiadoras ou os gastos que deverão ser diminuídos.

Ao se alcançarem os objetivos, pode-se concluir quanto à apuração e levantamento dos custos no auxílio a tomada de decisão na APAE de São Gabriel do Oeste/MS é um método eficiente e gera informações para a tomada de decisão, pois permitem a visualização dos gastos com as atividades realizadas para a prestação dos serviços educacionais. Desta forma, os administradores podem ter informações mais precisas na tomada de decisões quanto a melhores alternativas para a prestação dos serviços educacionais, e da aplicação dos recursos a sua disposição.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Deivison G. Confederação católica do trabalho: práticas discursivas e orientação católica para o trabalho em Belo Horizonte (1919-1930). Belo Horizonte, 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Sociais) – Programa de pós-graduação em Ciências Sociais, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. 2007

ANDION, Carolina; SERVA, Mauricio. Por uma visão positiva da sociedade civil: uma análise histórica da sociedade civil organizada no Brasil. Revista Venezolana de Economía Social, año 4, n. 7, Dic. 2004.

ASHLEY, Patrícia (coord.) **Ética e responsabilidade Social nos Negócios**. São Paulo. Saraiva. 2002

ASHOKA-MCKINSEY. **Empreendimentos Sociais Sustentáveis**; São Paulo, Peirópolis - 2002.

BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso**. Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis. USP-FAU, São Paulo, 2005.

BRASIL. MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL - MDS. **Cadastro das entidades beneficentes de assistência social com isenção da contribuição previdenciária**. Brasília, Disponível em: <[http://www020.dataprev.gov.br/pls/filantro/filan\\$.startup](http://www020.dataprev.gov.br/pls/filantro/filan$.startup)>. Acessado em out. 2011.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A reforma do estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle. MARE – Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/>>. Acessado em out. 2011.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T -10 - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1019.htm>>, acessado em out. 2011.

_____. Novo Código civil Brasileiro Disponível em: acessado em julho de 2012 <http://fgv.academia.edu/ElisaLarroude/Papers/855217/Novo_Codigo_Civil_Brasileiro_O_Que_Muda_Para_As_Associacoes_E_Fundacoes>.

_____. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. 2ª. ed. Brasília: CFC, 2004, 180 p. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Livro_ManualFundacoes2ed.pdf>. Acessado em out. 2011.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor - Um Estudo Comparado entre Brasil e Estados Unidos**. São Paulo, SENAC, 2002.

COLOMBO, Sonia Simões (org.). **Gestão educacional, uma nova visão**. Porto Alegre: Bookman. 2004.

CORRULLÓN, Mônica, **O Trabalho Voluntário**, Manual, Programa de Promoção do Voluntariado do Conselho Comunidade Solidária www.voluntarios.com.br. Acessado em jan. 2008.

CUSTÓDIO, Maria do Socorro Aquino . **Planejamento Estratégico**: a essência do problema. <http://www.socialtec.com.br>. Acessado em jan. 2008.

DRUCKER, P. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. São Paulo: Pioneira, 1994.

DUTRA, O. **Reforma tributária e participação popular**. Folha de S.Paulo, São Paulo, Caderno 1:3, 21 maio 1999.

FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do Terceiro Setor** – um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. São Paulo, 1999. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 1999.

FERNANDES, Rubem Cesar. **Privado porém público: o terceiro setor na América Latina**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 2002.

FISCHER, R. M; FALCONER, A. P. **Desafios da parceria governo e terceiro setor**. Revista de Administração, São Paulo: USP, v. 33, n. 1, p. 12-19, jan.-mar. 1998.

GOHN, Maria da Glória. **Movimentos sociais no início do século XXI**. Petrópolis: Vozes, 2003

HAMEL, Gary & PRAHALAD, C.K. **Competindo pelo futuro**. Rio de Janeiro: Campus. 1995.

HASHIMOTO, Fábio Ogawa. **A influência dos fatores estratégicos no desenho do sistema de gestão de custos em entidades fundacionais**. Dissertação apresentada ao Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração. FEA-USP, São Paulo, 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HECKERT, Cristiano Rocha. **Redes no terceiro setor: condições favoráveis à transferência de conhecimento**. Tese (Doutorado) - Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Produção. USP – São Paulo, 2008.

HUDSON, Mike. **Administrando organizações do terceiro setor**. São Paulo: Pearson, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**. São Paulo: Atlas. 1998.

IPSOS-MARPLAN. **O perfil do voluntariado**. Disponível em: <<http://www.ipsos.com.br>>. Acessado em out. 2011

LAKATOS, Eva M. e MARCONI, Marina - **Técnicas de Pesquisa**. Atlas, 2ª Edição. São Paulo .1990

LANDIM, Leilah; BERES, Neide. **Ocupações, despesas e recursos: as organizações sem fins lucrativos no Brasil**. Rio de Janeiro: Nau Editora, 1999.

LEONE, George S. **Curso de Contabilidade de Custos**. 5.º ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas 1997.

LOPES, J.R. **Mínimos sociais, cidadania e assistência social**. Serviço Social & Sociedade, São Paulo, Cortez, n. 58, p. 94-108, 1998.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003

MARTIN, Nilton C. **Da controladoria à contabilidade**: a evolução necessária. Revista Contabilidade e Finanças. São Paulo, Fipecafi, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.

MELO NETO, Francisco P. e FROES, César, **Gestão da Responsabilidade social corporativa**. São Paulo. Qualitymark. 2001

_____. **Responsabilidade Social & cidadania** empresarial - administração do terceiro setor. São Paulo. Qualitymark. 2002.

MENEGHETTI, Sylvia Bojunga. **Comunicação e marketing**: fazendo a diferença no dia -a-dia de organizações da sociedade civil. São Paulo. 2001.

MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo. **Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares**. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2009.

_____. **A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. 2004.

MOTTA, Paulo Roberto. **Gestão contemporânea: a ciência e a arte de ser dirigente**. Rio de Janeiro: Record. 1998.

OLAK, Paulo A. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. São Paulo, 1996. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1996.

OLIVEIRA, Miguel Darcy. **O protagonismo dos cidadãos e de suas organizações: um fenômeno recente, massivo e global**. Disponível em: <http://idac.rits.org.br/prtag/idac_ptrotag_1.html>. acessado em out. 2011.

ONU – Organizações das Nações Unidas. **Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts. United Nations**: New York, 2003. Disponível em: <http://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_91E.pdf>. Acessado em out. 2011.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus. 1992.

RICO, Elizabeth de Melo. **O empresariado, a filantropia e a questão social**. São Paulo em perspectiva, 11(4) 1997

RIFKIN, J. **O fim dos empregos**: O declínio inevitável dos níveis dos empregos e a redução da força global de trabalho. Trad. de Ruth Gabriela Bahr. São Paulo: Makron Books, 1995.

_____. **A era do acesso**. Trad. de Maria Lúcia G.L. Rosa. São Paulo: Makron Books, 2001.

SIQUEIRA, Elisabeth e SPERS, Valéria. **Responsabilidade Social**: o potencial transformador da atuação social das empresas. Itu. Ottoni Editora, 2003.

_____. **Gestão e Negócios- entre o social e o administrativo**. São Paulo: Edições O.L.M., 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas**: uma proposta. São Paulo, 1996. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. 1996

TELLES, Vera da Silva. Movimentos sociais: reflexões sobre a experiência dos anos 70. In: SCHERER-WARREN, I; KRISCHKE, P. J. (Orgs.). **Uma revolução no cotidiano? Os novos movimentos sociais na América do Sul**. São Paulo: Brasiliense, 1987.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999 (v.1, cap. 6, p. 196-219).

TACHIZAWA, TAKESSHY. Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação – São Paulo: editora Atlas, 2004. 2ª Edição.